Dział podatkowy

Rok VIII CZERWIEC 1939 Nr 6

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1

TREŚĆ NUMERU SZÓSTEGO.

ORZECZENIA.

Ordynacja Podatkowa:

Podatek dochodowy:

Ulgi dla nowowznoszonych budowli:

(Dalszy ciąg treści na str. 3-ej okładki)

2630.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Księgowanie rachunków dostawców w kwotach netto[1] po potrąceniu opustów; dowody na zakup[2].

1. Dopuszczalność księgowania faktur na zakupiony towar w sumach netto po potrąceniu skonta, nie uwidocznionego w treści faktury, lecz obliczonego na zasadzie istniejącej umowy z dostawcą, zależy od istnienia w tej mierze w danej gałęzi przedsiębiorstw zwyczaju kupieckiego.

2. O zadośćuczynieniu wymogowi chronologiczności wpisów nie decydują daty wystawienia dokumentów, lecz daty ich otrzymania przez płatnika.

3. Brak rachunku na sporadyczny wypadek zakupu od przygodnego sprzedawcy nie daje dostatecznej podstawy do dyskwalifikacji ksiąg.

4. Wystawianie przez pośrednika rachunków na własnych blankietach firmowych z zaznaczeniem, że transakcja dokonana została w imieniu i na rachunek zleceniodawcy, nie uzasadnia uznania stosunku pośrednictwa za nieudowodniony.

Wyrok NTA z 23 marca 1939 l. rej. 6278/37 w sprawie firmy „Dom Techniczno-Handlowy De-Te-Ha" w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

Firma Dom Techniczno-Handlowy „De-Te-Ha" właść. Janusz Szletycki w Warszawie zadeklarowała za r. 1934 od przedsiębiorstwa sprzedaży wyrobów żelaznych i powroźniczych, prowadzonego na rachunek własny oraz na rachunek Włocławskiej Fabryki Drutu, obrót w sumie 88.974 zł na podstawie ksiąg handlowych.

Na podstawie protokołu badania ksiąg z 20 marca 1936 Urząd Skarbowy uznał, po udzieleniu przez płatnika żądanych wyjaśnień, zaofiarowane księgi handlowe za nieprawidłowe i ustalił obrót przedsiębiorstwa w sumie 184.000 zł doliczając do obrotu wykazanego w księgach sumę 96.931,59 zł, otrzymaną po przeliczeniu prowizji w kwocie 4.226 zł na obrót towarowy i opodatkował ustalony w ten sposób obrót według 1% stawki podatkowej.

Odwołania od wymiaru, w którym firma wyjaśniała usterki przytoczone w zawiadomieniu o nieprzyjęciu ksiąg i prosiła o uznanie ich za

---

[1] Por. OPA 1324/36.

[2] Por. OPA 672/34, 1044/35, gl 1204/36, 1324/36, gl 1427/36, gl 1428/36, 2251/38.

prawidłowe, Komisja Odwoławcza nie uwzględniła orzeczeniem z 15 grudnia 1936. W orzeczeniu tym Komisja podała następujące przyczyny uznania ksiąg za nieprawidłowe:

1) księgowanie rachunków zakupu w sumach netto po potrąceniu opustów nie uwidocznionych w treści faktur,

2) niechronologiczne księgowanie: rachunki zakupu księgowano zbiorowo po kilkanaście z danego okresu czasu, np. w dniu 13 marca 1934 zaksięgowano 48 rachunków za czas od 16 lutego do 8 marca 1934,

3) niedostateczne udokumentowanie zapisów; niektóre pozycje dziennika nie zawierają treści i nie są poparte dowodami (folio 237 z 30 października 1934).

Obliczenie podatku od pełnych obrotów towarowych, dokonanych na rachunek Włocławskiej Fabryki Drutu umotywowała Komisja Odwoławcza powołaniem się na § 25 rozp. wyk. do art. 5 p. 5 ustawy o pod. przem. i okolicznością, że firma dokonywała sprzedaży we własnym imieniu i na własny rachunek towarów, przy których pośredniczyła.

Na skutek podania firmy Ministerstwo Skarbu uchyliło w drodze nadzoru powyższe orzeczenie. Po ponownym rozpatrzeniu odwołania Komisja Odwoławcza wymiar zatwierdziła orzeczeniem z 14 września 1937. Odrzucenie ksiąg umotywowała Komisja tymi samymi okolicznościami co w poprzednim orzeczeniu, zaś opodatkowanie operacji dokonywanych na rachunek Włocławskiej Fabryki Drutu od pełnego obrotu towarowego umotywowała ponadto odrzuceniem ksiąg i okolicznością, że firma sama dokonywała sprzedaży towarów Włocławskiej Fabryki Drutu z utrzymywanego w tym celu składu konsygnacyjnego i przy sprzedaży kasowej sama fakturowała te transakcje.

Powyższe orzeczenie z 14 września 1937 jest przedmiotem skargi do NTA, który rozważył:

Skarga zwalcza kolejno wyżej przytoczone motywy zaskarżonego orzeczenia, dopatrując się w nich wadliwości postępowania i obrazy prawa.

Co do księgowania rachunków zakupu w sumach netto po potrąceniu opustów trafnie powołuje się skarga na wyrok NTA z 17 października 1935 l. rej. 238/34 i 675/34[1], w którym NTA m. i. wyjaśnił, że przepisy kodeksu handlowego nie dostarczają wystarczającej podstawy do konieczności uznania za niedopuszczalne księgowania rachunków za zakupione towary w sumach netto po potrąceniu bonifikaty i skonta.

NTA orzekł to w cyt. wyroku na tle przepisów niem. kod. handl., to samo odnosi się jednak również do kod. handl., który obowiązywał w b. Królestwie Polskim, na który władza pozwana powołała się. Nie przesądza to atoli zgodności takich wpisów z panującymi zwyczajami i zasadami

[1] OPA 1324/36.

księgowości. Władza pozwana powołała się w odpowiedzi na skargę na przepis § 2 p. 3 ust. 7 rozp. Ministra Skarbu z 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust.; przepis ten jednak dotyczy prowizji wypłaconych osobom trzecim a nie skont potrącanych przy regulowaniu rachunków na zakup towarów. W zaskarżonym orzeczeniu zaś władza zaznaczyła, że księgowanie rachunków zakupu w sumach netto po potrąceniu opustów nie było w treści faktur uwidocznione. Z tego wynika, że sama możność księgowania faktur w sumach netto nie jest sporna. Chodzi tylko o sposób uwidoczniania opustów. W wyjaśnieniu z 28 kwietnia 1936 firma podała, że skonto zostało odliczone przez nią samą, gdyż należność miała być wypłacona bądź odwrotnie bądź też skonto miało być potrącone jako rabat przeoczony przez firmę wystawiającą faktury, a w odwołaniu podała, że rachunki zostały zaksięgowane w sumach, jakie faktycznie należały się dostawcom, twierdząc, że ten sposób księgowania jest zgodny z rzeczywistością i ze zwyczajami kupieckimi. Na ten zarzut zaznaczyła władza w zaskarżonym orzeczeniu, że opusty nie są uwidocznione w treści faktur. Wyjaśnienie to znajduje potwierdzenie w protokole badania ksiąg z 20 marca 1935, z którego wynika, że rachunki towarów (płatnik) „przerabiał zwykłym ołówkiem, zmniejszając ogólną sumę o potrącone skonto". Jednakowoż to wyjaśnienie władzy nie może być uznane za należyte rozprawienie się z zarzutem odwołania, iż ten sposób księgowania — niespornie zgodny z rzeczywistością — odpowiada zwyczajowi kupieckiemu.

NTA nie może odmówić zasadności wywodom skargi skierowanym przeciw zarzutowi niechronologicznego księgowania. Co do przytoczonych przez pozwaną władzę przykładów niechronologicznego księgowania wyjaśniała firma w I i w II instancji administracyjnej, że rachunki te były księgowane bezzwłocznie po ich nadejściu i że w niektórych wypadkach dostawcy nadsyłali te rachunki z opóźnieniem.

Otóż niewątpliwie wprawdzie wniesienie zapisów do ksiąg od razu za dłuższy okres masowo w czasie późniejszym, odbiera im charakter prawidłowych ksiąg[1], jednak o zadośćuczynieniu wymogowi chronologicznego księgowania decydują nie daty wystawienia rachunków przez dostawcę, lecz daty ich nadejścia do płatnika. Wobec braku zaś w tym zakresie ustaleń i braku uzasadnienia decyzji w tym kierunku uznał NTA postępowanie w tym punkcie za wadliwe.

Na poparcie zarzutu niedostatecznego udokumentowania zapisów władza pozwana powołała jeden konkretny wypadek z 30 października 1934 dz. fol. 237, co do którego firma w postępowaniu wymiarowym i odwoławczym wyjaśniała, że chodzi o pojedynczy wypadek doraźnego zakupu towarów za kwotę 66,05 zł od jakiegoś przygodnego sprzedawcy.

---

[1] Zob. OPA 2292/38.

Otóż ze względu na przytoczone okoliczności tego wypadku NTA uznał, że nie dawał on władzy dostatecznej podstawy do oparcia na nim dyskwalifikacji ksiąg.

Opodatkowanie transakcyj sprzedaży towarów na rachunek Włocławskiej Fabryki Drutu od pełnego obrotu, a nie — jak domaga się skarżąca — od sumy prowizji, uzasadniła władza przede wszystkim uznaniem ksiąg za nieprawidłowe. To uzasadnienie jest jednak nietrafne, gdyż ustawa o podatku przemysłowym nie uzależnia zastosowania przepisu art. 5 p. 5 o podstawie wymiaru w przedsiębiorstwach pośrednictwa handlowego od prowadzenia prawidłowych ksiąg handlowych (wyrok NTA z 12 czerwca 1929 l. rej. 1605/27, Zb. wyr. nr 129 S). Opodatkowanie powyższych transakcji umotywowała władza dalej stwierdzeniem, że działalność firmy na rzecz Włocławskiej Fabryki Drutu nie może być określona jako pośrednictwo. Władza oparła się przy tym na ustaleniu, że firma sama dokonywała sprzedaży towarów wymienionej fabryki z utrzymywanego w tym celu składu konsygnacyjnego i również przy sprzedaży kasowej sama fakturowała te transakcje.

Powyższe uzasadnienie skarga zasadnie zwalcza, gdyż w piśmie z 21 marca 1936 stwierdziła Włocławska Fabryka Drutu, że przy sprzedaży ze składu konsygnacyjnego rachunki były przez skarżącą firmę wystawiane „w naszym imieniu i na nasz rachunek, jak przewidziano umową“, co zgodne jest z określonym w art. 5 p. 5 ust. 7 stosunkiem pośrednictwa handlowego. Nie uchybia temu stosunkowi podkreślana w odpowiedzi na skargę okoliczność, że według cyt. pisma rachunki te wystawiała skarżąca na własnych blankietach, skoro było w nich zaznaczone, że są sporządzane w imieniu i na rachunek mandatki. W tym stanie rzeczy podane wyżej umotywowanie opodatkowania omawianych transakcji od pełnego obrotu, a nie od sumy prowizji, okazuje się niedostatecznie uzasadnione.

Kierując się powyższymi rozważaniami NTA uchylił zaskarżone orzeczenie. . . .

2631.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Uzasadnianie postanowień II instancji. — Odwołanie: Brak w piśmie, zawierającym uzasadnienie wymiaru, wzmianki o terminie do wniesienia odwołania[1].

Przepis art. 116 O. P., zobowiązujący władzę odwoławczą w wypadku całkowitego lub częściowego nieuwzględnienia odwołania do podania w odpowiedzi na konkretne zarzuty odwołania faktycznych i prawnych motywów orzeczenia, ma również analogiczne zastosowanie do postanowień władz II instancji, wydawanych w załatwieniu zażaleń na postanowienia władz I instancji.

Wyrok NTA z 26 kwietnia 1939 l. rej. 4975/37 w sprawie Dwoszy Zemlak przeciw Izbie Skarbowej w Brześciu n. B. w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1935.

Izba Skarbowa w Brześciu n. B. postanowieniem z 17 marca 1937 nie uwzględniła na zasadzie art. 110 O. P. zażalenia Dwoszy Zemlak na postanowienie Urzędu Skarbowego, pozostawiające bez rozpatrzenia, jako wniesione po terminie, odwołanie płatniczki od wymiaru podatku przemysłowego od obrotu za r. 1935.

W skardze kasacyjnej, wniesionej na powyższe postanowienie Izby Skarbowej, zarzuca skarżąca wadliwość postępowania z powodu obrazy art. 116 i 41 O. P.

NTA rozważył co następuje:

W odwołaniu od wymiaru podatku przemysłowego od obrotu za r. 1935, nadanym na pocztę listem poleconym w dniu 27 września 1936, zaznaczyła płatniczka, że nakaz płatniczy doręczony jej został w dniu 10 czerwca 1936, ponieważ jednak w dniu 23 czerwca 1936 złożyła podanie o udzielenie uzasadnienia wymiaru, które to uzasadnienie przesłał jej Urząd Skarbowy przy piśmie z 3 września, doręczonym w dniu 10 września 1936, przeto termin do wniesienia odwołania od wymiaru upływa z dniem 27 września 1936, skoro zaś na ten dzień przypada niedziela, koniec terminu przesuwa się na dzień 28 września 1936. Urząd Skarbowy pozostawił to odwołanie bez rozpatrzenia, jako wniesione po upływie 30-dniowego terminu, podając w uzasadnieniu, że termin ten według art. 140 O. P. począł biec od dnia następnego po dniu doręczenia nakazu płatniczego tj. od dnia 11 czerwca 1936, został jednak przerwany w dniu 1 lipca wniesie-

[1] Por. OPA 2481/39.

niem prośby o udzielenie uzasadnienia wymiaru, po czym zaczął biec dalej od dnia następnego po doręczeniu uzasadnienia tj. od dnia 11 września i upłynął z dniem 19 września 1936.

Na to postanowienie wniosła płatniczka zażalenie, w którym zarzuciła, że skoro Urząd Skarbowy zawiadomił ją pismem z 3 września 1936, iż udziela jej uzasadnienia wymiaru w załatwieniu podania z 23 czerwca 1936, to nie miała ona obowiązku sprawdzać daty faktycznego wniesienia podania, a obliczenie terminu prekluzyjnego na podstawie daty zawartej w piśmie Urzędu nie może pociągnąć dla niej ujemnych skutków, jak to wyraźnie postanawia art. 41 O. P.

W związku z uzasadnieniem zaskarżonego postanowienia Izby Skarbowej podnosi skarżąca w skardze kasacyjnej zarzut obrazy art. 116 O. P. z tego powodu, iż władza pozwana nie wypowiedziała się co do stanowiska płatniczki w płaszczyźnie art. 41 O. P., lecz ograniczyła się jedynie do podania motywów faktycznych, co do których nie ma sporu, pomijając zupełnie motywy prawne. Powyższy zarzut wadliwości postępowania jest słuszny, trafny jest bowiem pogląd skarżącej, iż przepis art. 116 O. P., zobowiązujący władzę odwoławczą w wypadku całkowitego lub częściowego nieuwzględnienia odwołania do podania w odpowiedzi na konkretne zarzuty odwołania faktycznych i prawnych motywów orzeczenia, ma również analogiczne zastosowanie do postanowień władz II instancji, wydawanych w załatwieniu zażaleń na postanowienia władz I instancji. Wadliwość wspomniana nie może jednak spowodować uchylenia zaskarżonego postanowienia Izby Skarbowej, gdyż z powodu braku w nim motywów prawnych nie poniosła płatniczka żadnej szkody w przysługującym jej prawie obrony w postępowaniu kasacyjnym, skoro z prawa tego korzysta w skardze do NTA, podnosząc zarzuty w płaszczyźnie art. 41 O. P. Zarzut obrazy wspomnianego artykułu jest jednak chybiony. Artykuł ten głosi, że jeśli władza błędnie objaśni płatnika bądź co do terminu wniesienia odwołania lub zażalenia, bądź co do dalszego toku instancji, to objaśnienie takie nie może pociągnąć ujemnych skutków dla płatnika w razie zastosowania się do takiego objaśnienia. W konkretnym przypadku nie ma sporu, że pismo Urzędu Skarbowego z 3 września 1936 nie zawierało w ogóle żadnego objaśnienia co do terminu, jaki pozostał płatniczce do wniesienia odwołania od wymiaru. Przyznaje to sama skarżąca w skardze, twierdzi jednak, że omawiane pismo zawierało passus, który pośrednio dał jej wskazówkę w kierunku obliczenia terminu. Twierdzenie to jest dowolne. Odnośny passus tego pisma tj. słowa „w załatwieniu podania z dnia 23 czerwca 1936", która to data odpowiada dacie, zamieszczonej na podaniu strony o udzielenie jej uzasadnienia wymiaru, oznacza oczywiście tylko to, że władza poddała załatwieniu podanie strony, datowane 23 czerwca 1936, i nic więcej. W związku z powołaniem się skarżącej na oko-

liczność, iż władza skarbowa I instancji obowiązana była w myśl art. 40 O. P. w wystosowanym do skarżącej piśmie, zawierającym uzasadnienie wymiaru, objaśnić ją, ile dni pozostaje jeszcze do końca terminu odwoławczego od daty doręczenia uzasadnienia wymiaru, zaznaczyć należy, że gdyby nawet uznać to stanowisko strony za słuszne, to brak takiego objaśnienia upoważniałby stronę w myśl przepisów art. 41 O. P. do żądania od władzy takiego objaśnienia w ciągu 14 dni od daty doręczenia orzeczenia (wzgl. postanowienia), z czego atoli strona nie skorzystała, nie daje jednak podstawy do snucia z treści omawianego passusu wniosku, nie znajdującego ani faktycznego ani logicznego oparcia w treści tego pisma.

Gdy więc zarzut obrazy art. 41 O. P. okazuje się bezzasadny, orzekł NTA oddalenie skargi jako nieuzasadnionej.

2632.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Przestępstwa podatkowe: Solidarna odpowiedzialność karna.

O. P. nie zna solidarnej odpowiedzialności karnej; w szczególności nie uzasadnia takiej odpowiedzialności przepis art. 168 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 9 marca 1939 2 K. 3303/38.

Kasacja Prokuratora zarzuca obrazę art. 178 O. P. przez orzeczenie nie przewidzianej w ustawie solidarnej kary grzywny i aresztu zastępczego.

SN zważył co następuje:

Obowiązujące ustawodawstwo karne, a w szczególności O. P. (art. 159 O. P.), nie zna solidarnej odpowiedzialności karnej, przeciwnie w myśl zasady subiektywizmu i indywidualizacji winy i kary każda osoba, biorąca udział w przestępstwie, ponosi karę w zależności od charakteru i stopnia swej winy przy uwzględnieniu innych charakteryzujących sylwetkę oskarżonego dodatkowych okoliczności (art. 54 k. k.).

Zaskarżony wyrok błędnie orzekł nie przewidzianą w ustawie solidarną karę grzywny i aresztu zastępczego (art. 516 lit. „d" k. p. k.), wobec czego ulega w tej części uchyleniu.

Zauważyć w końcu należy, iż powoływanie się na art. 168 O. P. dla uzasadnienia tezy dopuszczalności solidarnego skazania jest mylne, ile że przepis ten dotyczy posiłkowej odpowiedzialności majątkowej osoby trzeciej za grzywnę nałożoną na skazanego, przy czym odpowiedzialność ta nie ma charakteru kary, a osoba trzecia nie jest oskarżoną w procesie.

2633.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Przestępstwa podatkowe: Fałszywe wyjaśnienia w przedmiocie obrotu.

Przepis art. 176 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) obejmuje nie tylko zeznanie o obrocie, lecz również wszelkie wyjaśnienia złożone w tym przedmiocie.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 16 listopada 1938 1 K. 1020/38.

Kasacja zarzuca wyrokowi obrazę art. 176 O. P. w związku z art. 360 i 379 k. p. k.: a) przez brak ustalenia, że oskarżony złożył świadomie fałszywe wyjaśnienie i to celem uszczuplenia podatku obrotowego; b) przez nierozważenie faktu choroby oskarżonego i jego syna, co miało znaczenie dla oceny przestępnego zamiaru oskarżonego; c) przez mylne uznanie pisma oskarżonego z daty 14 kwietnia 1937 za podpadające pod art. 176 O. P.

SN zważył co następuje:

Zarzuty kasacji są bezzasadne.

Uzasadnienie zaskarżonego wyroku stwierdza, iż Sąd miał na względzie zarówno chorobę oskarżonego, jako też chorobę jego syna i doszedł do ustalenia, nie ulegającego kontroli kasacyjnej (SN 74/30), że syn oskarżonego w krytycznym czasie był już co najmniej rekonwalescentem i mógł zajmować się sprawami oskarżonego, a ponadto stan zdrowia oskarżonego nie był tak zły, aby braki w złożonym przez niego wyjaśnieniu dało się wytłumaczyć osłabieniem pamięci oskarżonego.

Przestępną świadomość i celowość działania oskarżonego Sąd wyraźnie ustalił w zaskarżonym wyroku w oparciu o materiał dowodowy i ustawowo dopuszczalne domniemania.

Przepis art. 176 O. P. obejmuje, jak widać z jego treści, nie tylko zeznania o obrocie, lecz również wszelkie wyjaśnienia złożone w tym przedmiocie.

Z tych zasad SN kasację oskarżonego oddalił.

2634.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Przestępstwa podatkowe: Fałszywe zeznanie lub wyjaśnienie — zły zamiar. — Popieranie oskarżenia o przestępstwo podatkowe przed sądem okręgowym jako odwoławczym.

1. Przestępstwo z art. 176 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) można popełnić jedynie przy umyślności działania w postaci złego zamiaru bezpośredniego, w celu uchylenia się od ustawowej powinności podatkowej, i dla bytu tego przestępstwa zły zamiar ewentualny nie wystarcza.

2. Władza skarbowa nie może być oskarżycielem w sprawie o przestępstwo podatkowe przed sądem okręgowym jako odwoławczym.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 22 grudnia 1938 1 K. 1677/38.

Kasacja oskarżonego zarzuca obrazę art. 176 O. P. przez skazanie oskarżonego mimo braku ustalenia w czynie oskarżonego cech podmiotowych przestępstwa z art. 176 O. P. ...; w końcu kasacja zarzuca, że rzecznik władzy skarbowej nie był uprawniony do popierania oskarżenia przed Sądem Okręgowym jako odwoławczym....

Słuszny jest zarzut kasacji, że Sąd wyrokujący nie ustalił w zarzuconym oskarżonemu czynie cech przestępstwa z art. 176 O. P. ze strony podmiotowej.

Karalność przestępstwa z art. 176 O. P. jest w myśl treści powyższego przepisu zależna od stwierdzenia świadomości i rozmyślności w działaniu sprawcy zmierzającym do uchylenia się od należnego podatku przez świadome złożenie nieprawdziwego zeznania o obrocie.

Sąd wyrokujący oceniając obronę oskarżonego, który powoływał się na swe błędne, lecz, jak twierdził, z dobrej wiary płynące mniemanie, że kosztów wyłożonych na frachty kolejowe nie wlicza się do obrotu przedsiębiorstwa i że na tym tylko polega różnica między zeznanym przez oskarżonego a określonym przez władze skarbowe obrotem, uznał, że gdyby nawet przyjąć, że to błędne mniemanie oskarżonego miało faktycznie dla kwestii winy oskarżonego istotne znaczenie, to jednak w tych warunkach zachodził po stronie oskarżonego co najmniej zamiar ewentualny z § 1 art. 14 k. k., a to zdaniem Sądu wyrokującego jest wystarczające dla przyjęcia winy oskarżonego z art. 176 O. P. Ten pogląd Sądu I instancji oraz Sądu odwoławczego, który zatwierdzając ten wyrok podzielił ustalenia Sądu I instancji, jest mylny, ponieważ przestępstwo z art. 176 O. P. popełnić można jedynie (co SN wyjaśnił już w analogicznej sprawie nr 15/36

Zb. orz.[1]) przy umyślności działania w postaci złego zamiaru bezpośredniego, w celu uchylenia się od ustawowej powinności podatkowej, i dla bytu tego przestępstwa zły zamiar ewentualny nie wystarcza....

Drugi zarzut kasacji jest formalnie słuszny, aczkolwiek uchybienie to, nie mogące mieć wpływu na treść wyroku, nie dawałoby podstawy do uchylenia wyroku. W myśl art. 159 O. P. w sprawach o przestępstwa podatkowe stosuje się przepisy k. p. k. Ponieważ rozpoznanie tej sprawy nastąpiło nie w trybie postępowania karno-administracyjnego, w którym miałby zastosowanie przepis art. 643 k. p. k., przeto wchodziły tu w grę przepisy zwykłego postępowania sądowego — a w szczególności miarodajne dla tej kwestii przepisy art. 57 i 58 k. p. k., w myśl których władza administracyjna może być oskarżycielem i popierać oskarżenie tylko przed sądami grodzkimi, oraz że prokurator usuwa innego oskarżyciela prywatnego od wszystkich poszczególnych czynności procesowych, które sam spełnia, co wynika z użytego w § 2 art. 58 k. p. k. wyrażenia „o ile prokurator sam działa".

Niezależnie jednak od powyższego zaskarżony wyrok z uwagi na mylną wykładnię przepisu art. 176 O. P. w mocy orzeczenia sądowego ostać się nie może i zachodzi potrzeba jego uchylenia celem ponownego rozpoznania tej sprawy.

2635.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Przestępstwa podatkowe: Prowadzenie przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego — podmiot przestępstwa[2].

Odpowiedzialności karnej z art. 178 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) podlega osoba faktycznie przedsiębiorstwo prowadząca.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 15 grudnia 1938 2 K. 1733/38.

---

[1] Teza powołanego wyroku z 21 maja 1935 3 K. 495/35 brzmi: Dla bytu przestępstw, przewidzianych w art. 105 i 106 ustawy o pod. przem., nie wystarcza zły zamiar ewentualny. — Por. także wyrok SN z 26 marca 1936 3 K. 2512/35 (Zb. orz. nr 383/36) z tezą następującą: Istotą przestępstw z art. 105 i 106 ustawy o pod. przem. jest świadome i rozmyślne wprowadzenie w błąd władzy skarbowej za pomocą podania nieprawdziwych wiadomości o obrocie w zeznaniu, bądź w księgach, prowadzonych w tym celu nierzetelnie.

[2] Por. OPA 531/34, 2254/38.

Kasacja oskarżonego zarzuca zaskarżonemu wyrokowi obrazę: a) art. 2 i 641 § 3 k. p. k. przez skazanie oskarżonego, pomimo że orzeczenie karne, zastępujące akt oskarżenia, dotyczyło nie oskarżonego, lecz zastępowanej przez niego osoby prawnej; b) art. 178 O. P. w związku z przepisami okólnika Ministerstwa Skarbu z 27 listopada 1936 w sprawie ulg przy nabywaniu świadectw przemysłowych na 1937 r. (Dz. Urz. Min. Sk. poz. 978) i okólnika z 15 marca 1937 (Dz. Urz. Min. Sk. poz. 264) przez skazanie oskarżonego pomimo braku cech przestępstwa w jego działaniu.

SN zważył co następuje:

Z ogólnych zasad obowiązującego prawa karnego, z art. 1 i 14 k. k. tudzież z treści art. 178 O. P. wynika, że odpowiedzialności karnej czy to w postaci pozbawienia wolności czy grzywny nie ponosi osoba prawna, lecz osoba fizyczna; przy przestępstwach podatkowych z art. 178 O. P. nawet niekoniecznie właściciel przedsiębiorstwa, lecz osoba faktycznie przedsiębiorstwo prowadząca. Orzeczenie karne przeto można i należy rozumieć tylko w tym sensie, iż karę za niewykupienie właściwego świadectwa przemysłowego przez firmę „Riz" nałożono na oskarżonego w uznaniu jego winy, jako zarządzającego przedsiębiorstwem. Zarzut przeto braku skargi (art. 2 i 641 § 3 k. p. k.), jako woli ścigania oskarżonego, jest bezpodstawny.

Drugi zarzut jest również niezasadny.

Przedmiotowo biorąc oskarżony popełnił przestępstwo z art. 178 O. P., skoro ze względu na ilość zatrudnionych w swoim przedsiębiorstwie pracowników obowiązany był nabyć świadectwo przemysłowe I kategorii, wzgl. ulgowe w cenie $\frac{1}{2}$ I kategorii, a nabył świadectwo II kat. Chodzi tylko o to, czy wniesienie podania o przyznanie ulgi na podstawie okólnika Ministerstwa Skarbu z 27 listopada 1936 (Dz. Urz. Min. Sk. poz. 978) mogło pod względem podmiotowym mieć wpływ na jego winę. Otóż nie przesądzając, czy wspomniany okólnik upoważniał podatnika do ubiegania się o ulgę podatkową dalej idącą niż ulgi wyraźnie przewidziane w tym okólniku, czy w danym wypadku można się oprzeć na owej zakwestionowanej przez Sąd dacie doręczenia oskarżonemu odmownej decyzji Izby Skarbowej i czy ta data miała jakieś znaczenie przy podaniach, rozpatrywanych przez Ministerstwo Skarbu, stwierdzić należy, że oskarżony, który już w ubiegłym roku uzyskał prawo wykupienia świadectwa ulgowego w wysokości $\frac{1}{2}$ ceny świadectwa I kategorii, mógł liczyć co najwyżej na ulgę taką samą, wynikającą z części I okólnika i nabywszy ulgowe świadectwo w cenie $\frac{1}{2}$ I kategorii mógłby nie odpowiadać z art. 178 O. P. w razie odmówienia mu nawet tej ulgi, ze względu na działanie w dobrej wierze. Jeśli jednak oskarżony nabył świadectwo II kategorii nie mając do tego żadnych podstaw na zasadzie wspomnianego okólnika i nie mogąc w tym stanie rzeczy liczyć na tak daleko idącą ulgę, to nie był w dobrej wierze i działał na zwłokę w celu uchylenia się od powinności podatkowej

lub przynajmniej jej odwleczenia i dlatego słusznie sąd merytoryczny dopatrzył się w tym działaniu jego podmiotowej winy.

Z tych powodów kasację oddalono.

2636.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Przestępstwa podatkowe: Zaniechanie wpłacenia potrąconych lub zainkasowanych sum podatku.

Odpowiedzialność za przestępstwo z art. 181 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) zachodzi tak przy winie umyślnej, jak i nieumyślnej (art. 159 O. P. i art. 4 pr. o wykr.).

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 14 grudnia 1938 1 K. 1508/38.

Kasacja oskarżonego zarzuca: 1) obrazę art. 2 pr. o wykr. w związku z art. 1, 14 i 19 k. k. oraz art. 42, 43, 44 i 181 O. P. przez to, że Sąd wyrokujący nie rozstrzygnął kwestii, czy oskarżony w marcu 1936 posiadał odpowiednie fundusze celem wykonania ciążącego na nim obowiązku wpłacenia do kasy skarbowej podatku od wypłaconego wynagrodzenia, mimo że brak tych funduszów uniemożliwiłby działanie oskarżonego, co byłoby równoznaczne ze stanem opartym na przymusie fizycznym, — jak niemniej przez to, że Sąd wyrażając pogląd, że oskarżony mógł był zastosować odpowiednią progresję, zmniejszając wypłaty pracownikom, nie podał prawniczego kryterium takiej progresji, a w braku norm w tym przedmiocie nie może być mowy o istnieniu obowiązku stosowania odpowiedniej progresji, — a wreszcie przez to, że Sąd nie wskazał podstaw, które by uzasadniały przyjęcie, że oskarżony powinien był lub mógł wykluczyć możliwość wykonania swego obowiązku w czasie od 18 marca 1936 do 7 kwietnia 1936 w związku z treścią art. 44 ustawy o podatku dochodowym; 2) obrazę art. 13 k. p. k. przez rozpoznanie sprawy w trybie art. 640 k. p. k. a nie w trybie postępowania zwykłego, skoro przestępstwo z art. 181 O. P. zagrożone jest także karą aresztu — a nadto oskarżony był sekwestratorem sądowym przedsiębiorstwa Spółka Wydawnicza a stąd obowiązek oskarżonego nie wynika z charakteru służbodawcy i czyn oskarżonego mógłby być skwalifikowany z art. 266 k. k.

SN zważył co następuje:

Art. 44 ustawy o podatku dochodowym rozumie przez służbodawcę każdego asygnującego wypłatę wynagrodzenia, zatem na oskarżonym jako

ustanowionym zarządcą „Mazowieckiej Spółki Wydawniczej" ciążył bezwzględny obowiązek potrącenia podatku od wynagrodzeń pracowników oraz wpłacenia potrąconych kwot do właściwej kasy skarbowej.

Ponieważ zaś oskarżony, jak to w wyroku ustalono, obowiązkowi temu nie uczynił zadość, przeto odpowiedzialność karna oskarżonego wyraźnie wynikała z przepisu art. 181 O. P., który stanowi, że ten, kto będąc obowiązany do potrącenia podatku na rzecz Skarbu Państwa nie wpłaci do kasy skarbowej sum potrąconych, ulega karze grzywny lub aresztu albo obu tym karom łącznie.

Mimo że rzeczone przestępstwo fakultatywnie zagrożone jest karą aresztu, władza skarbowa była w prawie wydać przeciw oskarżonemu orzeczenie karne, skoro uznała za stosowne wymierzyć oskarżonemu tylko karę grzywny (uchwała całej Izby Karnej z 21 maja 1938 Zb. orz. 231/38[1]), a wobec żądania oskarżonego skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego (art. 640 k. p. k.) sprawa niniejsza wbrew twierdzeniu kasacji słusznie rozpoznana została w trybie postępowania karno-administracyjnego.

Przechodząc do dalszego zarzutu, stwierdzić należy, że kasacja w wywodach swych nie wykazuje żadnych takich faktów lub braków w ustaleniach faktycznych wyroku, które by stwierdzały, że w czynie oskarżonego brak jest cech przypisanego mu przestępstwa, a tylko wdaje się w rozważania, które dotyczą oceny wyników postępowania dowodowego przez Sąd w odniesieniu do pewnych fragmentów wyrwanych z całości uzasadnienia zaskarżonego wyroku.

Skoro Sąd, opierając się na listach płacy, ustalił, że oskarżony w dniu 18 marca 1936 dysponował sumą około 50.000 zł przeznaczoną na wypłatę wynagrodzenia Spółki, które to wynagrodzenie po dokonaniu potrąceń na podatek dochodowy rzeczywiście zostało pracownikom wypłacone, oraz że mimo posiadania w kasie kwot potrąconych z różnych tytułów, a więc także i tej, która z tytułu potrąconego podatku dochodowego winna była być wpłacona do kasy skarbowej — oskarżony tych potrąconych kwot na podatek dochodowy do kasy skarbowej nie wpłacił, to zasadnie przyjął, że oskarżony umyślnie dopuścił się przypisanego mu przestępstwa z art. 181 O. P. Wywody kasacji w związku z art. 44 ustawy o podatku dochodowym są bezprzedmiotowe wobec ustalenia zaskarżonego wyroku, że omawiane potrącenia w ogóle nawet do chwili sądowego rozpoznania sprawy nie zostały do kasy skarbowej wpłacone.

W tych zaś warunkach wywód kasacji, dotyczący rozważań Sądu wyrokującego na temat nieprawdziwości obrony oskarżonego co do rzekomej fikcyjności potrąceń, przedstawia się jako pozbawiony znaczenia

---

[1] OPA 2380/38.

prawnego. Sąd odrzucając obronę oskarżonego jako nieprawdziwą stwierdził, że nawet z punktu widzenia tej obrony w każdym razie wśród okoliczności tej sprawy musiałoby się przyjąć, że oskarżony dopuścił się tego czynu co najmniej z niedbalstwa, skoro nie wykazał on w wypełnieniu nałożonego nań przez ustawę obowiązku należytej staranności.

Konstrukcja logiczna tego rozumowania Sądu zawartego w wywodach zaskarżonego wyroku nie budzi żadnych prawnych zastrzeżeń i nie daje żadnej podstawy do zarzutu, że Sąd nie rozstrzygnął pozytywnie kwestii przestępczości czynu oskarżonego. Zaznacza się wreszcie, że odpowiedzialność za przestępstwo z art. 181 O. P. zachodzi tak przy winie umyślnej jak i nieumyślnej (art. 159 O. P. i art. 4 pr. o wykr.).

Z powyższych powodów kasację, jako bezzasadną, oddalono.

2637.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Przestępstwa podatkowe: Ograniczenie dodatkowych wymiarów w związku z amnestią[1].

1. Przepis art. 5 ustawy z 26 marca 1935 o uwolnieniu od odpowiedzialności karnej w sprawach o przestępstwa podatkowe poz. 178 Dz. Ust. nie odnosi się do wszystkich wymiarów dodatkowych, dokonywanych po jej wejściu w życie, lecz tylko do wypadków popełnienia przestępstw i dokonania przez sprawcę czynności przewidzianych w art. 2 tejże ustawy.

2. Samo twierdzenie płatnika o popełnieniu przestępstwa z art. 96 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) celem uzyskania — na zasadzie ustawy z 26 marca 1935 — zwolnienia od podatku za dwa lata nie wystarcza do przyjęcia, iż istotnie zachodziło przestępstwo.

Wyrok NTA z 27 lutego 1939 l. rej. 5901/35 w sprawie firmy M. Przysuski i R. Tykociński w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń.

Protokołem z 20 maja 1935 stwierdzono, że skarżąca firma przy wypłacie wynagrodzeń swym pracownikom nie potrącała podatku dochodowego od uposażeń od płaconych przez siebie w całości składek ubezpieczenia na wypadek choroby i ubezpieczeń pracowników umysłowych i za-

[1] Por. OPA 1297/35, 1400/36.

razem ustalono wysokość niedopłaconego wskutek tego podatku dochodowego w latach 1932 i 1933. W raporcie rewidenta skarbowego z tej samej daty stwierdzono, że kontroli za lata poprzedzające r. 1932 nie dokonano z braku potrzebnych ksiąg handlowych i dowodów, które prokurent firmy zobowiązał się przygotować na dzień 22 maja. Dnia 21 maja wniosła skarżąca pismo, w którym z powołaniem się na ustawę z 26 marca 1935 poz. 178 Dz. Ust. zapowiedziała sprostowanie w terminie dwumiesięcznym list płacy, przedstawianych przy opłacaniu podatku dochodowego od uposażeń za okres ubiegły. W dniu 24 maja 1935 sporządzony został protokół, w którym ustalono wysokość niedopłaconego z tego samego tytułu co w latach 1932 i 1933 podatku dochodowego od uposażeń za lata 1928—1931 włącznie.

Dnia 13 czerwca przedłożyła skarżąca wykazy płac i potrąceń podatku za lata 1928—1934 i oświadczyła, że zapowiedź sprostowania i sprostowanie nastąpiły przed ujawnieniem wykroczenia podatkowego z art. 96 w związku z art. 116 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym, wobec czego wymiar dodatkowy podatku może w myśl art. 5 ustawy z 26 marca 1935 nastąpić tylko za okres trzyletni.

Przeciw wymiarowi podatku za lata 1928—1932 wniosła skarżąca odwołanie, w którym co do lat 1928—1929 podniosła zarzut przedawnienia, a co do lat 1930 i 1931 zarzut obrazy art. 5 ustawy z 26 marca 1935. Władza pozwana odwołania nie uwzględniła, uzasadniając swą decyzję tym, że przepisy O. P. o przedawnieniu mogą być stosowane dopiero do przedawnień, których bieg rozpoczął się po 1 października 1934, a co do zarzutu obrazy przepisów art. 5 ustawy z 26 marca 1935 tym, że mają one zastosowanie tylko do przestępstw podatkowych z art. 179 O. P., a nie do wykroczeń porządkowych z art. 188.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Skarga podtrzymuje zarzut przedawnienia, powołując się na przepisy art. 85 ustawy o pod. doch. (poz. 411/25 Dz. Ust.) i na przepisy prawa cywilnego. Jakkolwiek uzasadnienie to zarzutu skargi nie jest trafne, jednak uznał NTA orzeczenie w części, dotyczącej lat 1928 i 1929, za niezgodne z prawem, wbrew bowiem zapatrywaniu władzy pozwanej, wyrażonemu w zaskarżonym orzeczeniu, przedawnienie z art. 105 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.) biegnie od końca roku, w którym podatek dochodowy od uposażeń był płatny (por. wyrok NTA z 12 listopada 1937 l. rej. 5546/35, Zb. wyr. nr 1333 S[1]). O ile chodzi o zarzut obrazy art. 5 ustawy z 26 marca 1935, to akta sprawy wykazują, że podstawą dodatkowego wymiaru było niewliczenie do podstaw potrącenia podatku przez skarżącą jej pracownikom opłacanych przez nią opłat socjalnych, poza tym jednak brak jakich-

---

[1] OPA 2062/38.

kolwiek danych, by skarżąca w składanych wykazach podawała świadomie nieprawdziwe dane. Kwestia, czy opłacane przez pracodawcę świadczenia socjalne wchodzą do podstaw wymiaru podatku dochodowego od uposażeń, jest kwestią prawną i była przez dłuższy czas sporna — nie można się więc domniemywać w niewciągnięciu tych świadczeń do wykazu płac świadomego podawania nieprawdziwych danych. Władza pozwana uznając, że nie zachodzą warunki zastosowania art. 5 cyt. ustawy, tym samym dała wyraz swej ocenie stanu faktycznego w tym kierunku, iż nie dopatrzyła się w zaniechaniu potrącenia podatku od świadczeń socjalnych cech przestępstwa. Samo twierdzenie skarżącej — i to tylko w formie powołania przepisu art. 116 ust. 2 i art. 96 ustawy o pod. doch. — o świadomej nieprawdziwości wykazów dla uzasadnienia roszczenia o zwolnienie od podatku za dwa lata nie może być wystarczającą podstawą do przyjęcia, że istotnie zachodziło przestępstwo z art. 116 ust. 2 ustawy o pod. doch. (por. art. 336 k. p. k.).

Zarzut w końcu skargi, że przepis art. 5 cyt. ustawy skutkuje ograniczenie wszystkich w ogóle wymiarów dodatkowych dokonywanych po jej wejściu w życie, nie znajduje żadnego oparcia w przepisach tej ustawy, która w całości odnosi się wyłącznie do postępowania karnego i wymiarowego związanych z faktem popełnienia wymienionych w niej wykroczeń i przedsięwzięcia przez sprawcę wskazanych w niej kroków we właściwym terminie. Premiowani są w ten sposób nie, jak twierdzi skarga, przestępcy, lecz ci płatnicy, którzy popełniwszy przestępstwo podatkowe ujawnili czynny żal i o dokonanym przestępstwie zawiadomili władze.

Z tych powodów NTA uchylił jako niezgodne z prawem orzeczenie zaskarżone w części, dotyczącej lat 1928 i 1929, poza tym oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2638.

PODATEK DOCHODOWY.

Przychód z odszkodowania za utraconą koncesję[1].

Odszkodowanie za utraconą koncesję podpada pod pojęcie wpływów ze zrealizowania majątku z art. 7 ustawy o pod. doch.

Wyrok NTA z 4 kwietnia 1939 l. rej. 4354/37 w sprawie Wiktora Kopca przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1935.

---

[1] Por. OPA 1411/36.

Władza pozwana zaskarżonym orzeczeniem doliczyła m. i. do dochodu skarżącego... 55.000 zł przychodu, uzyskanego tytułem odszkodowania, wypłaconego skarżącemu wskutek odebrania mu prawa do wyrobu czystych wódek w związku z wprowadzeniem monopolu spirytusowego, — z tym uzasadnieniem, że kwota tego przychodu stanowi odszkodowanie za utracone zyski i została osiągnięta w związku z wykonywanym przez płatnika przedsiębiorstwem przemysłowym, nie stanowi zatem przychodu w rozumieniu art. 7 ustawy....

W skardze na to orzeczenie zarzuca skarżący wadliwość postępowania oraz obrazę prawa, w szczególności art. 6 i p. 6 art. 7 ustawy o pod. doch. (poz. 715/34 Dz. Ust.) w związku z doliczeniem kwoty 55.000 zł do podstawy wymiaru, którą to kwotę władza błędnie zakwalifikowała jako zwrot „utraconych zysków" zamiast jako wypłatę odszkodowania za uszczuplenie skarżącemu nabytego od władz dawnych niemieckich prawa (koncesji) na produkowanie wszelkich wódek, w drodze zakazu produkowania czystej wódki, wydanego w przepisach o wprowadzeniu monopolu spirytusowego....

NTA rozważył co następuje:

Zarzut bezpodstawnego doliczenia do podstawy wymiaru kwoty 55.000 zł jest trafny.

Jak wynika z akt sprawy, w szczególności z treści zawartej ugody, Ministerstwo Skarbu załatwiło polubownie kwestię odszkodowania, którego domagał się skarżący w związku z zakazem wyrabiania wódki czystej, wprowadzonym przez ustanowienie monopolu spirytusowego na całym obszarze Państwa, tak z tytułu uszczuplenia nabytej przez niego swego czasu od Niemców koncesji na wyrób wszelkich wódek, jako też z tytułu pomniejszenia wartości nieruchomości, na której znajduje się przedsiębiorstwo skarżącego, wypłacając mu kwotę 55.000 zł na uregulowanie wszelkich jego pretensji z powyższego tytułu.

Wymierzając skarżącemu podatek dochodowy na r. 1935 władza I instancji a za nią i pozwana władza potraktowały wypłaconą kwotę jako dochód podlegający opodatkowaniu na podstawie art. 6 ustawy o pod. doch., czemu przeciwstawił się skarżący, wywodząc, że wpływ ten, jako sporadyczne odszkodowanie za utracone uprawnienie (koncesję), nie może być uznany za wypłatę spodziewanych zysków z przedsiębiorstwa, lecz stanowi odpłatę za przymusowe ustawowe wyzbycie się nabytego prawa, jest zatem wpływem ze spieniężenia majątku, wolnym od opodatkowania.

NTA nie mógł tej części wywodów odwołania i skargi odmówić trafności.

Z uwagi na to, że sam fakt pozbawienia koncesji na produkowanie czystych wódek na skutek wprowadzenia monopolu spirytusowego powodował w myśl Konwencji Genewskiej obowiązek wypłaty odszkodo-

wania, obojętną jest rzeczą dla kwalifikacji prawnej odszkodowania, czy tracący to uprawnienie wykorzystywał je faktycznie w przeszłości czy też nie. Uprawnienie, o którym mowa, stanowiło dla skarżącego niewątpliwie prawo majątkowe. Konsekwencją powyższego jest, że odszkodowanie za utraconą koncesję quaestionis jest równoznaczne z ustąpieniem prawa majątkowego, a tym samym podpada, jak słusznie twierdzi skarga, pod pojęcie wpływów, przewidzianych w przepisach art. 7 ustawy, a więc wolnych od opodatkowania; tym samym odszkodowanie to nie pokrywa się z pojęciem wpływów ze zdyskontowania zysków, stanowiących przychody w rozumieniu przepisów zawartych w art. 6 ustawy o pod. doch. Gdy tedy władza pozwana doliczyła kwotę 55.000 zł do dochodu skarżącego, to dopuściła się zarzuconej obrazy prawa....

2639.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z kapitałów: Weksle przyjęte na pokrycie odsetek[1].

Nie ma dostatecznej podstawy w odniesieniu do osób, nie prowadzących prawidłowych ksiąg handlowych, do traktowania weksli otrzymanych przez nie tytułem pokrycia odsetek od wierzytelności wekslowej jako „wartości pieniężnych“ w rozumieniu art. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Wyrok NTA z 2 maja 1939 l. rej. 5744/36 w sprawie Aleksandra Björklunda przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

W październiku, listopadzie i grudniu 1929 wypożyczył skarżący Ordynacji Zamojskiej łączną sumę 18.000 dolarów i otrzymał od Ordynacji akcepty na łączną sumę 22.500 dolarów, płatne po upływie r. 1929.

Na tej podstawie wymierzono skarżącemu podatek dochodowy od kwoty 40.050 zł, odpowiadającej zawartym w otrzymanych przez niego akceptach odsetkom. W odwołaniu zarzucił skarżący, iż ani w r. 1929, ani nawet później odsetek w tej kwocie nie otrzymał efektywnie, władza pozwana zaś odwołania nie uwzględniła, wychodząc z założenia, że otrzymanie przez skarżącego pokrycia w wekslach, co do których nie był ograniczony w możności swobodnego dysponowania, stanowiło dochód w formie wartości pieniężnych, które mógł zrealizować.

---

[1] Por. OPA 2436/38, 2026/37.

Na zarzuty skargi skierowanej na to orzeczenie rozważył NTA co następuje:

W myśl § 34 ust. 6 rozp. wyk. do ustawy o podatku dochodowym (poz. 301/36 Dz. Ust.) odsetki, zawarte w wierzytelnościach wekslowych, dolicza się do dochodu tego roku, w którym je razem z kapitałem odebrano. Z przepisu tego jasno wynika, iż nie ma dostatecznej podstawy w odniesieniu do osób, nie prowadzących prawidłowych ksiąg handlowych, do traktowania weksli otrzymanych przez nie tytułem pokrycia odsetek od wierzytelności wekslowej jako „wartości pieniężnych" w rozumieniu art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Zaskarżone więc orzeczenie, oparte na przeciwnym zapatrywaniu prawnym, musiało być uznane za niezgodne z prawem.

2640.

PODATEK DOCHODOWY.

Strata na skutek przymusowej sprzedaży z licytacji zapasów towarów.

Strata powstała na skutek przymusowej sprzedaży z licytacji zapasów towarów nie podlega potrąceniu.

Wyrok NTA z 16 października 1936 l. rej. 9100/34 w sprawie Franciszka Alojzego Wysockiego przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

... Zarzut skargi, że władza nie odliczyła straty powstałej na skutek przymusowej sprzedaży z licytacji zapasów towarów, NTA uznał za nieuzasadniony już choćby z tego powodu, że strata taka, jako nie stanowiąca kosztu osiągnięcia, zachowania ani też zabezpieczenia dochodu, w myśl art. 6 ustawy o pod. doch. nie podlega potrąceniu od przychodów....

Strata, poniesiona wskutek przymusowej sprzedaży licytacyjnej zapasu towarów, została uznana za niepotrącalną dlatego, że nie stanowi kosztu osiągnięcia, zachowania ani zabezpieczenia dochodu w myśl art. 6 ustawy. Twierdzenie, że strata nie stanowi kosztu, jest samo w sobie słuszne i oparte na art. 6, który wylicza trzy grupy potrąceń z przychodów, a mianowicie:

1) koszty osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów, czyli tzw. koszty dochodowe;
2) odpisy amortyzacyjne od wartości przedmiotów inwestycyjnych (prócz ziemi);
3) straty w przedmiotach zużywalnych, służących do osiągnięcia dochodu.

Koszty dochodowe i straty stanowią zatem dwie odrębne grupy potrąceń, z czego wynika, że ustawodawca bynajmniej nie chce identyfikować jednych z drugimi. Żadna w ogóle strata nie stanowi kosztu osiągnięcia, zachowania ani zabezpieczenia dochodu i na takiej podstawie nie można jej ani przyznać ani odmówić potrącalności z przychodów. Argument jest całkiem obojętny, nie przemawia ani za potrąceniem straty ani przeciw niemu.

Czy tedy strata powyższa miała ustawowe warunki potrącalności? Według art. 6 są potrącalne tylko straty w przedmiotach podlegających zużyciu i służących do osiągnięcia dochodu, o ile nie uwzględniono już strat w kosztach osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia przychodów. Pierwszym warunkiem potrącalności jest tedy powstanie straty w określonym przedmiocie, służącym do osiągnięcia dochodu. Ów przedmiot musi ulec zniszczeniu lub uszkodzeniu, a w każdym razie doznać ubytku wartości ekonomicznej bez żadnego ekwiwalentu dla podatnika. Otóż przez sprzedaż licytacyjną zapasu towarów nie powstała strata tego rodzaju; żaden bowiem przedmiot majątkowy należący do podatnika, a w szczególności także sprzedany zapas towarów nie uległ zniszczeniu ani uszkodzeniu, żaden nie doznał ubytku wartości ekonomicznej. Strata realizacyjna, powstała przez licytacyjną sprzedaż towarów, nie posiada charakteru straty destrukcyjnej ani dewaluacyjnej, jaką ma na oku przepis art. 6 o stratach. Z braku tego nieodzownego warunku („strata w przedmiocie") a nie z braku przynależności do kosztów dochodowych strata, powstała przez przymusową sprzedaż licytacyjną towarów, nie może być potrącona na podstawie tego przepisu ustawy. Wskutek tego badanie innych warunków potrącalności, przewidzianych przez ustawę, jest zbyteczne.

Ale ta okoliczność nie przesądza jeszcze sprawy potrącalności takiej straty (realizacyjnej). Ten sam art. 6 ustawy daje jej bowiem inny, pośredni tytuł do potrącenia, nie mniej skuteczny od bezpośredniego, wynikającego z przepisu o stratach. Podczas gdy strata destrukcyjna lub dewaluacyjna w danym przedmiocie majątkowym ma charakter jednolity, to strata realizacyjna na sprzedaży towaru jest złożona z dwóch elementów, a mianowicie z wydatku na zakupno i z osiągniętej ceny sprzedaży licytacyjnej. Otóż według art. 6 każdy z tych elementów musi wejść do obliczenia dochodu. Cena sprzedaży należy do przychodów bez względu na to, czy sprzedaż była dobrowolna czy przymusowa, czy przyszła do skutku na podstawie umowy (transakcji), czy na drodze licytacji publicznej; cena zakupna zaś razem z ewentualnymi kosztami ubocznymi należy do potrącalnych wydatków. Że z tego koniecznego zaliczenia obu elementów wyniknie nadwyżka wydatków, której może nie zrównoważą inne przychody tego źródła dochodu, jest ewentualnością, przewidzianą w art. 9 ustawy, który wyraźnie pozwala na pokrycie nadwyżki wydatków z przychodów innych źródeł. Jeżeli zaś zabraknie tego pokrycia, to nie będzie podstawy opodatkowania.

Tomasz Lulek

2641.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Wartość świadczeń w naturze[1] — mieszkanie wynajęte przez pracodawcę.

W wypadku dostarczenia przez pracodawcę pracownikowi mieszkania wynajętego przez pracodawcę, wartością świadczenia w naturze jest opłacany przez pracodawcę czynsz najmu i § 39 rozp. wyk. do O. P. (poz. 270/37 Dz. Ust.) nie ma zastosowania. (Teza).

Wyrok NTA z 2 maja 1939 l. rej. 3780/36 w sprawie firmy Deutsche Bank u. Diskonto Gesellschaft w Katowicach przeciw Wydziałowi Skarbowemu Urzędu Wojewódzkiego Śląskiego w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń.

Przedmiotem sporu jest kwestia, czy podatkowi dochodowemu od uposażeń podlega różnica między czynszem najmu, opłacanym przez pracodawcę za mieszkanie służbowe pracownika, a kwotą, pobieraną przez pracodawcę od tegoż pracownika za używanie tego mieszkania. Skarga wychodzi z założenia, że wysokość czynszu opłacanego przez pracodawcę jest obojętna, skoro on dostarcza pracownikowi mieszkania w naturze i pobiera od pracownika czynsz odpowiadający normom, ustalonym dla wymiaru podatku dochodowego od uposażeń pobieranych w naturze, wysokość zresztą czynszu, płaconego przez pracodawcę, przekraczająca te normy, wynikła w danym wypadku z pewnych specjalnych okoliczności faktycznych, które dla stosunku między pracodawcą a pracownikiem nie mają znaczenia.

NTA rozważył co następuje:

W myśl art. 42 ustawy o pod. doch. (poz. 6/36 Dz. Ust.) za podstawę podatku przyjmuje się wysokość uposażeń, wzgl. wynagrodzeń bieżących, otrzymywanych zarówno w pieniądzach, jak i w naturze. Otrzymaniu wynagrodzenia po stronie pracownika odpowiada świadczenie pracodawcy, wyrażające się bądź to w wypłatach gotówką, bądź w świadczeniach w naturze, polegających na oddawaniu pracownikowi na własność lub do dyspozycji przedmiotów majątkowych, bądź to należących do pracodawcy bądź też przez niego w tym celu nabytych. W wypadku, gdy pracodawca musi przedmiot majątkowy (a więc także prawo, np. prawo najmu) sam nabyć, aby go następnie oddać do dyspozycji pracownikowi, świadczenie pracodawcy wyraża się w odpłacie, jaką musi on uiścić z po-

[1] Por. OPA 175/33, 1982/37.

wodu nabycia przez siebie danego przedmiotu majątkowego. Tylko w wypadku, gdy pracodawca oddaje pracownikowi do dyspozycji własne przedmioty majątkowe, może być mowa o ustalaniu wartości tego rodzaju świadczeń w naturze drogą szacunku, i w zasadzie w tych jedynie wypadkach wchodzą w zastosowanie normy, o których mówi § 39 rozp. wyk. do O. P. (poz. 270/37 Dz. Ust.).

Skoro więc w danym wypadku pracodawca, chcąc pracownikowi dostarczyć mieszkania w naturze, wynajął je u osoby trzeciej, stanowi opłacany przez pracodawcę tej osobie czynsz najmu wynagrodzenie w naturze pracownika w rozumieniu art. 42. Oczywiście okoliczność, iż pracownik przyczynia się w takiej lub innej części do ponoszenia tego wydatku przez pracodawcę, nie zmienia istoty rzeczy, wpływa zaś tylko na wysokość podstawy wymiaru podatku. W tym stanie rzeczy badanie wartości czynszowej danego mieszkania jak również ustalanie okoliczności, jakie wpłynęły na niestosunkowo wysoki czynsz umowny, płacony przez pracodawcę, nie miałoby dla sprawy istotnego znaczenia i dlatego zarzuty skargi, dopatrującej się wadliwości postępowania w zaniechaniu przez władzę rozpatrzenia sprawy pod tym kątem widzenia, nie są uzasadnione. NTA tedy skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

2642.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Kumulacja — obliczenie różnicy w przypadku otrzymania od jednego służbodawcy w jednym roku wynagrodzenia za ten rok i zaległego wynagrodzenia za rok poprzedni.

1. Art. 45 p. b) ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.), mówiąc o wynagrodzeniach periodycznych, otrzymanych od jednego służbodawcy, ma na myśli wynagrodzenia należne za ten sam okres czasu.

2. W przypadku otrzymania od jednego służbodawcy w jednym roku wynagrodzenia za ten rok i zaległego wynagrodzenia za rok poprzedni należy przy obliczaniu różnicy podatku zastosować stopę procentową przypadającą od każdego rocznego wynagrodzenia oddzielnie.

Wyrok NTA z 15 lutego 1939 l. rej. 1971/37 w sprawie Włodzimierza Bieleckiego przeciw Izbie Skarbowej w Wilnie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od skumulowanych wynagrodzeń.

Na wezwanie Urzędu Skarbowego w Brasławiu doniósł Zarząd Dóbr „Platerów“, że dyrektorowi Włodzimierzowi Bieleckiemu wypłacił w czasie od 1 stycznia do 31 marca 1935 pobory za 12 miesięcy 1934 r. w wysokości 9.600 zł (po 800 zł miesięcznie), a w czasie od 1 kwietnia do 31 grudnia 1935 pobory za 12 miesięcy 1935 r. w wysokości 9.438 zł (po 800 zł za 3 miesiące a po 782 zł za 9 miesięcy) oraz kwoty 800 zł i 700 zł za niewykorzystane urlopy w 1934 i 1935 r. Od poborów tych uiszczono podatek z działu II ustawy według stopy procentowej, przypadającej od wysokości wypłaconego rocznego wynagrodzenia oddzielnie za r. 1934 i 1935, tj. według stopy 4,1%, wzgl. przy wypłacie jednorazowych wynagrodzeń — według stopy ustalonej zgodnie z postanowieniem, zawartym w ust. ost. art. 111 ustawy o podatku dochodowym, w wysokości 4,3%. Ogółem uiszczono podatek w sumie 848 zł 18 gr.

Urząd Skarbowy w Brasławiu wychodząc z założenia, że od otrzymanego przez Bieleckiego w 1935 r. uposażenia w wysokości 20.538 zł (9600 zł + 9438 zł + 800 zł + 700 zł) przypada podatek według 8%-owej stopy w kwocie 1643 zł 4 gr, wymierzył mu decyzją z 9 grudnia 1936 różnicę między należnym według tej stopy podatkiem a już uiszczonym, w wysokości 794 zł 86 gr (1643 zł 4 gr — 848 zł 18 gr).

Wniesionego od wymiaru odwołania nie uwzględniła Izba Skarbowa w Wilnie orzeczeniem z 29 stycznia 1937, ponieważ kwota wynagrodzenia otrzymanego przez płatnika w 1935 r. przekracza 4.800 zł i podpada całkowicie pod przepisy art. 45 p. b) ustawy o podatku dochodowym.

Rozpatrując skargę wniesioną na to orzeczenie rozważył NTA co następuje:

Skarga zarzuca obrazę art. 45 ustawy o podatku dochodowym i twierdzi, że otrzymany w 1935 r. zwrot długu z tytułu zaległego za 1934 r. wynagrodzenia nie może być uważany ani za drugie wynagrodzenie periodyczne ani za jednorazowe wynagrodzenie obok wynagrodzenia periodycznego za dany rok kalendarzowy i tym samym nie może być łączony z wypłacaną sumą wynagrodzenia periodycznego za 1935 r. dla obliczenia podatku. Otóż przede wszystkim stwierdza NTA, że art. 45 ustawy o pod. doch. (poz. 715/34 Dz. Ust.), w brzmieniu nadanym mu dekretem z 22 listopada 1935 poz. 518 Dz. Ust., stanowiący, że kumulacji podlegają otrzymane wynagrodzenia tak od różnych służbodawców jak od jednego służbodawcy, wszedł w życie dopiero 1 stycznia 1936. O ile zaś chodzi o poprzedni stan prawny, to według art. 45 ustawy w tym brzmieniu, w jakim obowiązywał w 1935 r., mianowicie w brzmieniu art. 3 ustawy z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust., kumulacji podlegały jedynie wynagrodzenia, otrzymane od różnych służbodawców. Skarżący — co jest niesporne — w 1935 r. otrzymał wynagrodzenie od tego samego służbodawcy, a zatem już z tego powodu w myśl art. 45 ustawy w brzmieniu obowiązującym w 1935 r.

nie byłby obowiązany do uiszczenia tytułem podatku dochodowego według działu II ustawy różnicy między kwotą, jaka przypada do zapłaty od łącznego otrzymanego w 1935 r. wynagrodzenia, a łączną kwotą, potrąconą tytułem podatku przez jego służbodawcę. Co się zaś tyczy art. 45 ustawy w brzmieniu nadanym mu dekretem poz. 518/35 Dz. Ust., to — w braku przeciwnych lub odmiennych dyspozycji ustawowych — należy przyjąć, że artykuł ten, mówiąc o wynagrodzeniach periodycznych, otrzymanych od jednego służbodawcy, ma na myśli wynagrodzenia należne za ten sam okres czasu. W przeciwnym bowiem razie interesowany, w wypadkach niewypłacenia mu należnego wynagrodzenia z przyczyn od niego niezależnych w terminie, w którym ono winno było być wypłacone, z tego jedynie powodu byłby pociągnięty do uiszczenia podatku w znacznie wyższej mierze aniżeli ta, która by przypadła przy wypłacie wynagrodzenia w terminie, w jakim ono winno było być wypłacone. Sam ustawodawca zresztą łączy pojęcie wynagrodzenia periodycznego z okresem, za który ono się należy, mówiąc w art. 45 p. b) in fine o sumie wynagrodzeń „za dany rok kalendarzowy". Oczywiście wobec pobrania przez skarżącego w 1935 r. obok wynagrodzeń periodycznych również wynagrodzeń jednorazowych (za niewykorzystane urlopy), ma dla każdego roku oddzielnie zastosowanie ust. 1 p. b) art. 45 ustawy, skoro łączna suma wynagrodzenia periodycznego i jednorazowego za dany rok kalendarzowy przekraczała 4800 zł.

O ile wreszcie władza pozwana na uzasadnienie swego stanowiska, zajętego w zaskarżonym orzeczeniu, powołuje się w odpowiedzi na skargę na wyrok NTA z 25 listopada 1935 l. rej. 1518/33[1], to Trybunał zauważa, iż wyrok ten nie obejmował spornego w niniejszej sprawie zagadnienia, mianowicie, czy w wypadku otrzymania od jednego służbodawcy w jednym roku wynagrodzenia za ten rok i zaległego wynagrodzenia za rok poprzedni, otrzymujący te wynagrodzenia obowiązany był do uiszczenia tytułem podatku dochodowego według działu II różnicy między kwotą, jaka przypadała do zapłaty od łącznego wypłaconego wynagrodzenia, a kwotą potrąconą przez służbodawcę przy zastosowaniu stawki obliczonej od każdego rocznego wynagrodzenia oddzielnie, zależnie od wysokości każdego rocznego wynagrodzenia.

Z tych powodów uchylił NTA zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

---

[1] OPA 1322/36.

2643.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Osoba uprawniona do potrącenia ze swego dochodu sum zużytych na budowę domu mieszkalnego — w przypadku zobowiązania się zbywcy domu niewykończonego do wykończenia budowli na rachunek nabywcy[1].

Zobowiązanie się zbywcy domu niewykończonego wobec nabywcy do wykończenia budowli wskazuje na wolę nabywcy niebrania na siebie czynności gospodarczo-technicznych skierowanych na wybudowanie domu, nie jest więc pozbawione znaczenia przy ustalaniu podmiotu ulg z art. 3 ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 4 kwietnia 1939 l. rej. 6433/37 w sprawie Józefa Dreckiego przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie ulg dla nowowznoszonych budowli.

Skarżący przed ostatecznym wykończeniem domu mieszkalnego nowowybudowanego w Toruniu sprzedał go Jerzemu Aleksandrowiczowi aktem not. z 6 listopada 1936, przy czym tegoż dnia zawarta została między skarżącym a nowonabywcą przed tymże notariuszem umowa, mocą której sprzedający Józef Drecki zobowiązał się wyszczególnione w tej umowie roboty — dotyczące wewnętrznych wykończeń wykonać do 20 listopada 1936, zaś dotyczące wykończeń zewnętrznych wykonać do 15 czerwca 1937. Nabywca domu zobowiązał się zapłacić sprzedającemu za roboty wewnętrzne wekslami in blanco na kwotę 5.000 zł, płatnymi 2 stycznia 1937 a zdeponowanymi u akt czyniącego notariusza, po stwierdzeniu, że roboty zostały wykonane, zaś za roboty zewnętrzne — gotowizną 5.000 zł w 14 dni po stwierdzeniu, że te ostatnie roboty zostały zgodnie z umową wykonane.

Na wniesione podanie skarżącego o przyznanie mu ulgi z art. 3 ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust. Urząd Skarbowy odpowiedział odmownie, motywując odmowę przyznania żądanej ulgi tym, że skarżący sprzedał dom w stanie niewykończonym Aleksandrowiczowi, który dom ten wykończył, i że nabywcy domu przysługuje prawo do wnoszenia prośby o te ulgi, a nie skarżącemu.

Skarżący wniósł odwołanie, w którym domagał się przyznania mu ulgi, zaznaczając m. i., że ulga nie może być przyznana w myśl ducha ustawy temu, kto zupełnie domu nie budował, a tylko dla ulokowania kapitału

---

[1] Por. OPA 740/34, 2030/37, 2439/38 — 2442/38.

dom nabył. Na żądanie władzy skarżący na poparcie twierdzenia, że dom wybudował, choć drobnych wykończeń brakowało, i że ulga jemu przysługuje, przedłożył dodatkowe zaświadczenie Zarządu Miejskiego w Toruniu z 6 lipca 1937, w którym Zarząd ten w uzupełnieniu już poprzednio wydanego zaświadczenia zaświadczył, że w nowowzniesionym budynku mieszkalnym jedno mieszkanie było zamieszkałe od 15 maja 1936, pięć mieszkań zajęto od 1—3 listopada tegoż roku a pięć dalszych mieszkań w tym czasie nie było zajętych, i prosił o przeprowadzenie wywiadu w Magistracie, że najwyżej 3.000 zł wyłożył nowonabywca na właściwe wykończenie, a 7.000 zł na prace zewnętrzne, nie związane z budową.

Władza pozwana nie uwzględniła odwołania skarżącego, pozostawiając w mocy decyzję Urzędu Skarbowego, gdyż ulgi żądane zgodnie z § 10 rozp. wyk. Ministra Skarbu z 7 czerwca 1934 poz. 494 Dz. Ust. przyznaje się po stwierdzeniu daty ukończenia budowy, zaś z przedłożonego zaświadczenia Zarządu Miejskiego w Toruniu z 30 kwietnia 1937 (pierwszego) wynika, że przedmiotowy budynek został sprzedany w stanie niewykończonym Jerzemu Aleksandrowiczowi, skarżący więc nie może przedłożyć poświadczenia przewidzianego w cyt. § 10.

W skardze na to orzeczenie skarżący twierdzi, że ma prawo do żądanej ulgi oraz zarzuca wadliwość postępowania m. i. z tego powodu, że władza pominęła dodatkowo przedłożone uzupełniające zaświadczenie Zarządu m. Torunia o zajęciu 6 mieszkań przez lokatorów, z czego — zdaniem skarżącego — wynika, że w chwili sprzedaży domu, która miała miejsce 6 listopada 1936, dom był już wybudowany, że gdyby władza rozpatrzyła ten dowód, to nie mogłaby nie uznać, że dom był wykończony, skoro większa część jego była zamieszkała a tylko mniejsza czekała na lokatorów.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę wnosi o jej oddalenie jako nieuzasadnionej, zaznaczając, że dodatkowe zaświadczenie nic nie mówi o stanie budowy i dlatego władza nie miała obowiązku rozpatrzenia tego dowodu, gdyż jest ono bez znaczenia dla sprawy, a pierwsze zaświadczenie Magistratu w Toruniu, zawierające ocenę natury technicznej, jest wiążące dla władzy w myśl § 16 lit. l) cyt. rozp. wyk., władza nie miała zatem obowiązku przeprowadzać dalszych dochodzeń co do stanu wykończenia robót i mogła w tym kierunku zaofiarowany dowód pominąć.

NTA rozważył co następuje:

Jak wynika z treści zaskarżonego orzeczenia, władza pozwana odmówiła przyznania skarżącemu żądanej ulgi z tego powodu, ponieważ przyjęła, iż „przedmiotowy budynek został sprzedany w stanie niewykończonym“, opierając się na pierwszym zaświadczeniu władzy budowlanej i przyjmując, że skarżący nie może przedłożyć poświadczenia, przewidzianego w § 10 rozp. wyk.

Z powyższego wynika, że władza ustosunkowała się ujemnie do przedłożonego przez skarżącego dowodu w postaci dodatkowego zaświadczenia, nie rozprawiając się wcale z nim, oraz że pominęła istotne okoliczności faktyczne, wynikające z treści zawartej umowy między skarżącym a nowonabywcą, a pozostające w ścisłym związku z zarzutem odwołania, że nowonabywca szukał tylko lokaty dla kapitału i że dokonane roboty nie dają żadnych podstaw do uznania nowonabywcy za osobę, która wybudowała dom mieszkalny i która ma prawo korzystać z ulgi, przewidzianej w art. 3 ustawy o ulgach dla nowowznoszonych budowli.

W braku ustosunkowania się do przedłożonego dowodu, w szczególności w braku rozprawienia się z nim oraz w nieuwzględnieniu stanu faktycznego, wynikającego z aktu umowy, dotyczącego przeprowadzenia określonych w tejże umowie robót, dopatrzył się NTA wadliwości postępowania, skoro powyższe okoliczności, podniesione przez skarżącego, zmierzały do podważenia poglądu władzy, że przedmiot transakcji stanowił dom niewykończony.

Nie może być bowiem bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu ta okoliczność, że aczkolwiek w czasie zawierania umowy nie wszystkie roboty, kwalifikujące dom jako wykończony, były wykonane, to jednak skarżący przyjął na siebie obowiązek wykonania tych robót w stosunkowo niedługim czasie za umówionym ekwiwalentem ze strony nabywcy, będącym w istocie rzeczy częścią ceny kupna domu. Bezsporny ten stan rzeczy wskazuje wyraźnie na wolę nabywcy, aby nabyty przez niego dom został mu oddany w stanie zupełnie gotowym. Okoliczność zaś, że nowonabywca zobowiązał się zwrócić skarżącemu koszty końcowych robót, wskazuje właśnie na to, że nabywca nie chciał brać na siebie czynności gospodarczo-technicznej skierowanej na wybudowanie domu.

Pominięcie tych istotnych dla sprawy okoliczności stanowi wadliwość postępowania.

2644.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwo jako przedmiot podatku przemysłowego w postaci świadectw przemysłowych.

1. Podatek przemysłowy w postaci świadectw przemysłowych obciąża przedsiębiorstwo bez względu na to, czy przedsiębiorstwo to jest prowadzone przez jedną osobę, czy też należy do większej ilości osób, połączonych jakąkolwiek umową spółki prawa handlowego lub cywilnego.

2. Jedność przedsiębiorstwa decyduje o jedności świadectwa przemysłowego i nie ma istotnego znaczenia ani forma umowy ani zadośćuczynienie przepisom prawa o rejestracji spółki ani też fakt, czy spólnik dostarcza tylko kapitału lub tylko pracy, albo jednego i drugiego.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 21 grudnia 1938 2 K. 1643/38.

Oskarżony w kasacji zarzuca wyrokowi, że wobec ustalenia, iż oskarżony był spólnikiem w przedsiębiorstwie Kędry, który wykupił świadectwo przemysłowe, przypisanie oskarżonemu obowiązku wykupienia osobnego świadectwa jest bezzasadne, zwłaszcza wobec braku ustalenia sumy skupu, dokonywanego przez oskarżonego rzekomo na jego własny rachunek.

SN zważył co następuje:

Zarzuty kasacji są zasadne.

Sąd ustalił w wyroku, że oskarżony był cichym spólnikiem swego szwagra Kędry, który prowadził zawodowy skup trzody chlewnej, na które to przedsiębiorstwo Kędro wykupił świadectwo przemysłowe. Mimo to uznaje Sąd, iż oskarżony miał obowiązek wykupienia osobnego świadectwa przemysłowego, ponieważ „spółka z Kędrą była cicha i nierejestrowana". „Jedynie w wypadku" (wywodzi Sąd), „gdy przedsiębiorstwo skupu zawodowego byłoby spółką zarejestrowaną, to każdy spólnik w nazwie spółki imiennie zarejestrowany mógłby dokonywać zakupów na podstawie świadectwa przemysłowego spółki i dowodu jej rejestrowania. Wypadek ten w niniejszej sprawie atoli nie zachodzi. Ponieważ zatem oskarżony był tylko cichym spólnikiem przedsiębiorstwa, które w 1935 r. ksiąg handlowych w ogóle nie prowadziło, wobec tego i w tym wypadku należy oskarżonego traktować jako samodzielnego przedsiębiorcę skupu, który winien być zaopatrzony we właściwe świadectwo przemysłowe na skup zawodowy".

Pogląd Sądu nie da się utrzymać. Podatek przemysłowy w postaci świadectw przemysłowych obciąża przedsiębiorstwo (art. 10 ustawy o pod. przem.) bez względu na to, czy przedsiębiorstwo to jest prowadzone przez jedną osobę, czy też należy do większej ilości osób, połączonych jakąkolwiek umową spółki prawa handlowego lub cywilnego. Nie ma istotnego znaczenia forma umowy czy też zadośćuczynienie przepisom prawa o rejestracji spółki, ani też fakt, czy spólnik dostarcza tylko kapitału lub tylko pracy, albo i jednego i drugiego, gdyż jedność przedsiębiorstwa jako takiego decyduje o jedności świadectwa przemysłowego. Skoro zatem Sąd ustalił, że oskarżony był spólnikiem przedsiębiorstwa, na którego prowadzenie wykupiono świadectwo przemysłowe, przeto bez obrazy prawa nie mógł przypisać oskarżonemu obowiązku wykupienia osobnego świadectwa przemysłowego.

Z tych zasad SN zaskarżony wyrok uchylił.

O ile Sąd ustalił, że oskarżony prócz zakupów na rachunek spółki prowadził także skup we własnym imieniu, to oczywiście musiałby ustalić sumę tego skupu, stosownie do przepisów cz. II A. II zał. do art. 23 ustawy o pod. przem.

2645.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót adwokata — po zlikwidowaniu kancelarii, z poprzednich czynności[1].

Wpływy, które osiąga były adwokat w następnych latach kalendarzowych po zaniechaniu wykonywania zawodu adwokatury i skreśleniu z listy adwokatów, w trybie ściągania od swoich dawnych klientów zaległych honorariów adwokackich z okresu czasu, gdy wykonywał zawód adwokacki — nie stanowią u niego obrotu podatkowego, w myśl art. 4 i 5 ust. 1 p. 10 ustawy o podatku przemysłowym, za okres uzyskania tych wpływów. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych[1]).

Uchwała kolegium zwiększonego NTA z 25 lutego 1939 l. rej. 3034/36. — Wyrok NTA z 25 lutego 1939 l. rej. 3034/36 w sprawie dra Jana Pawłowskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

Spór dotyczy kwalifikacji prawnej sumy 3657 zł, pobranej przez skarżącego w r. 1934 od swoich dawnych klientów. Skarżący prowadził w Krotoszynie do końca grudnia 1933 zarówno kancelarię adwokacką jako też notarialną, zaś w r. 1934 wykonywał wyłącznie wolny zawód notariusza, ale w ciągu tego roku pobrał od dawnych klientów kancelarii adwokackiej zaległe honoraria, które władze podatkowe obu instancji uznały za obrót podatkowy „wolnego zajęcia zawodowego" w myśl art. 5 p. 10 ustawy o podatku przemysłowym.

Skarga broni zasady, że warunkiem obowiązku podatkowego jest wykonywanie w roku podatkowym określonego wolnego zajęcia zawodowego.

Władza pozwana broni trafności orzeczenia wywodząc w odpowiedzi na skargę, że, chociaż ustawa o podatku przemysłowym nie określa ściśle i wyraźnie końca obowiązku podatkowego, to jednak z treści jej przepisów wynika, iż poza wyjątkami omówionymi w art. 5 i 39 nie może być wy-

---

[1] Por. odmienną tezę dawniejszą OPA 2081/38.

łączony z podstaw opodatkowania obrót przedsiębiorstw i zajęć zawodowych, a zatem także przychód z kancelarii adwokackiej, osiągnięty w r. 1934, jako stanowiący należność skarżącego z okresu, gdy kancelarię tę prowadził.

NTA nie uznał zapatrywania prawnego władzy pozwanej za uzasadnione.

Ani art. 5 ani art. 39 ustawy nie wnoszą do sprawy niczego istotnego. Końcowe ustępy art. 5 ustalają jedynie granice dla pojęcia obrotu w znaczeniu przedmiotowym, ale niezależnie od płaszczyzny czasu, zaś art. 39 jest przepisem natury czysto formalnej. W sporze zaś jest zagadnienie stosunku wpływów pieniężnych uzyskanych w związku z wykonywanym lecz zaniechanym wolnym zajęciem zawodowym do tego zajęcia jako przedmiotu podatkowego w płaszczyźnie czasu.

Że przychody stanowiące w rozumieniu art. 5 ust. 1 p. 10 ustawy zarobek brutto samodzielnego wolnego zajęcia zawodowego adwokata są obrotem podatkowym w sensie obiektywnym, tego nawet skarga nie zaprzecza. Z tego jednak bynajmniej jeszcze nie wynika, by przychody, wyrażające zaległe wynagrodzenie adwokata z okresu czasu, w którym wykonywał on zawód adwokata, pobrane w okresie czasu, w którym on wykonywanie tego zawodu zaniechał, wypełniały pojęcie obrotu, podlegającego opodatkowaniu w myśl art. 5 ust. 1 p. 10 ustawy.

Ustawa ta bowiem obciąża podatkiem przemysłowym m. i. samodzielne wolne zajęcia zawodowe, wyszczególnione w art. 9 j a k o t a k i e, zajęcie zatem zawodowe adwokata jest w myśl ustawy p r z e d m i o t e m p o d a t k u. Z art. 4 ustawy wynika, że ten przedmiotowy obowiązek podatkowy jest związany w płaszczyźnie czasu z każdym poszczególnym rokiem podatkowym, którym jest bieżący rok kalendarzowy.

Podatek więc przemysłowy od „adwokatury“ może być pobierany jedynie za te lata podatkowe, w których to samodzielne wolne zajęcie zawodowe było w y k o n y w a n e, gdyż za podstawę obliczenia podatku służy „obrót osiągnięty p r z e z zajęcie w każdym roku podatkowym“.

Skarżący bezspornie w r. 1934 nie był już adwokatem, a więc też i przychodu, o którego opodatkowanie strony się spierają, nie osiągnął jako adwokat czyli nie jest to — by użyć terminologii ustawy — „obrót osiągnięty“ w r. 1934 „przez zajęcie“ adwokata, lecz jest to wpływ gotówki z tytułu wierzytelności, jaką zachował były adwokat do swoich dawnych klientów za usługi świadczone im w tym charakterze. Ta okoliczność atoli, że wierzytelności te mają swe źródło prawne w dokonanym świadczeniu usług, nie nadaje im piętna zarobku brutto w myśl art. 5 ust. 1 p. 10 ustawy w okresie realizacji tych wierzytelności, gdyż brak związku z istniejącym w roku podatkowym samodzielnym wolnym zajęciem zawodowym. Skarżący nie mógłby też tych zaległych wierzytelności realizować w charakte-

rze niby „przedsiębiorcy“ w rozumieniu ustawy podatkowej, lecz dochodził roszczeń wyłącznie jako wierzyciel osobisty, pozbawiony charakteru podmiotu samodzielnego wolnego zajęcia zawodowego.

Należności zatem adwokata, stanowiące wynagrodzenie za świadczone usługi a pochodzące z okresu czasu wykonywania samodzielnego wolnego zajęcia zawodowego, lecz pobrane przez b. adwokata w roku kalendarzowym, w którym to zajęcie nie było już przez niego wykonywane, nie stanowią jego obrotu podatkowego w rozumieniu art. 5 ust. 1 p. 10 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust.

Zasadę tę ustalił zresztą NTA m. i .także w wyroku z 20 kwietnia 1938 l. rej. 1028/36 w sprawie dra Władysława Typrowicza na orzeczenie w przedmiocie podatku przemysłowego od obrotu przy takim samym stanie faktycznym jak w obecnie rozpoznanej sprawie, oraz z 31 października 1938 l. rej. 423/35 w sprawie Aleksandra Wrońskiego.

NTA uznał przeto także w konkretnym przypadku skargę za uzasadnioną a orzeczenie za niezgodne z prawem i orzekł jego uchylenie.

2646.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót notariusza — po zlikwidowaniu kancelarii, z poprzednich czynności.

Należności notariusza, stanowiące wynagrodzenie za świadczone usługi a pochodzące z okresu czasu wykonywania samodzielnego wolnego zajęcia zawodowego notariatu, lecz pobrane w roku podatkowym, w którym to zajęcie nie było już wykonywane, nie stanowią obrotu podatkowego w rozumieniu art. 5 ust. 1 p. 10 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 20 kwietnia 1938 l. rej. 555/36 w sprawie Ludwika Cichowicza przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934[1].

---

[1] Uzasadnienie wyroku takie samo jak OPA 2645/39.

2647.

PODATEK OD KAPITAŁÓW I RENT.

Specjalne rachunki bieżące — wpływ upadłości posiadacza rachunku na obowiązek podatkowy.

Upadłość posiadacza rachunku bieżącego powoduje według niem. kod. handl. i niem. ordynacji upadłościowej wygaśnięcie stosunku rachunku bieżącego, a w konsekwencji ustanie obowiązku podatkowego z art. 2 p. 6 ustawy o podatku od kapitałów i rent.

Wyrok NTA z 11 maja 1938 l. rej. 2892/36 w sprawie firmy: Bank Związku Spółek Zarobkowych Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Wydziałowi Skarbowemu Urzędu Wojewódzkiego Śląskiego w Katowicach w przedmiocie podatku od kapitałów i rent.

Urząd Wojewódzki Śląski - Wydział Skarbowy rozpatrzył w zaskarżonym orzeczeniu ponownie odwołanie skarżącego Banku od orzeczenia 1 Urzędu Skarbowego w Katowicach z 16 kwietnia 1928, którym wymierzony został Bankowi podatek od kapitałów i rent na r. 1927 na zasadzie przepisów ustawy z 16 lipca 1920 o podatku od kapitałów i rent poz. 517 Dz. Ust. w brzmieniu ustawy śląskiej z 24 maja 1927 poz. 29 Dz. Ust. Śl., w kwocie 3.222,40 zł, i uwzględniając częściowo to odwołanie zniżył podatek na kwotę 399,35 zł, z czego od specjalnego rachunku bieżącego (w rozumieniu art. 2 p. 6 ustawy) firmy „Hydro" przypada 102,84 zł, a od takiegoż rachunku firmy „Błażejewski i Okupnik" 294,74 zł.

W skardze na powyższe orzeczenie zarzuca Bank, że orzeczenie to jest niesłuszne, o ile dotyczy podatku od rachunków firm „Hydro", „Błażejewski i Okupnik".... Rachunki te nie mają, zdaniem Banku, cech rachunku bieżącego i nie podlegają zatem opodatkowaniu. Wymienione firmy były bowiem w r. 1927 już w upadłości, skutkiem czego stosunek rachunku bieżącego z powyższymi firmami w tym czasie już nie istniał.

...NTA uznał za trafny wyżej wymieniony zarzut skargi.... Rozpatrując sprawę na tle obowiązujących w danym wypadku przepisów niem. kod. handl. i niem. ordynacji upadłościowej, należy przyjąć, że ogłoszenie upadłości jednej ze stron powoduje wygaśnięcie stosunku rachunku bieżącego, określonego w § 355 niem. kod. handl., a niesporne jest, że obie wymienione firmy były w r. 1927 w upadłości. Wprawdzie — jak podnosi odpowiedź na skargę — powołane ustawy nie zawierają wyraźnego przepisu, określającego taki skutek upadłości, wynika on jednak z zasad i celu rachunku bieżącego z jednej strony a konkursu z drugiej strony. Regulowanie bowiem obustronnych roszczeń i świadczeń na zasadach rachunku

bieżącego nie da się pogodzić z zasadami i celem konkursu. Trudno też sobie wyobrazić, by bank kontynuował z firmą, która popadła w konkurs, stosunki handlowe na zasadach rachunku bieżącego i mimo konkursu nadal udzielał jej kredytu. Upadłość powoduje więc zamknięcie rachunku bieżącego, saldo zaś, o ile zawiera przewyżkę na rzecz upadłego, wchodzi do masy konkursowej, a o ile zawiera przewyżkę na rzecz drugiej strony, staje się wierzytelnością konkursową. Mylne jest zatem zapatrywanie władzy pozwanej, jakoby według niemieckiego ustawodawstwa także w wypadku konkursu dla wygaśnięcia umowy rachunku bieżącego konieczne było wypowiedzenie tej umowy w myśl § 355 niem. kod. handl.

NTA nie uznaje za uzasadniony zarzutu władzy pozwanej, że wyżej omówiony zarzut skargi wychodzi poza ramy odwołania i nie był podniesiony w postępowaniu administracyjnym. Skoro bowiem rachunek obu wymienionych firm bezspornie był oprocentowany a skarżący Bank twierdził w odwołaniu, że „wskutek wdrożenia postępowania upadłościowego do firmy Hydro oraz Błażejewski i Okupnik odnośnie do naszych należności wszelki bieg procentów został wstrzymany“, to w twierdzeniu tym można się dopatrzyć zarzutu, że wskutek otwarcia konkursu do majątku tych firm została umowa rachunku bieżącego z nimi rozwiązana.

Wobec powyższego stanu rzeczy należało wymiar podatku od kapitałów i rent na r. 1927 od rachunków wymienionych obu firm uznać za bezpodstawny i zaskarżone orzeczenie uchylić w częściach dotyczących tych firm jako niezgodne z prawem....

Według niektórych ustaw rozwiązuje się umowa rachunku bieżącego z mocy samego prawa wskutek ogłoszenia upadłości jednej ze stron (tak według art. 348 l. 3 kod. handl. włoskiego). Inne ustawy nie zawierają żadnego przepisu o wpływie ogłoszenia upadłości na stosunek rachunku bieżącego, w szczególności nic o tym nie wspomina powszechny niemiecki kodeks handlowy, który obowiązywał na obszarze poaustriackim, i kodeks handlowy niemiecki, a brak także przepisu w niemieckiej i austriackiej ustawie upadłościowej. Większość autorów przyjmuje jednak, że z ogłoszeniem upadłości ustaje stosunek rachunku bieżącego, wskutek czego z chwilą miarodajną dla stosunku upadłego do osób trzecich należy dokonać obliczenia i ustalić, kto jest wierzycielem, a kto dłużnikiem (tak dla prawa niemieckiego Jäger, Kommentar zur Konkursordnung, 5 wyd., t. I, 1916, str. 893; dla prawa austriackiego Lehmann, Kommentar zur oesterr. Konkurs-Ausgleichs- und Anfechtungsordnung, t. I, 1916, str. 102; Hamburger w Staub's Kommentar zum allg. deutschen Handelsgesetzbuch, Ausgabe für Oesterreich, 3 wyd., t. II, 1935, str. 150; inaczej jednak dla prawa niemieckiego Oetker, Konkursrechtliche Grundbegriffe, t. I, 1891, str. 251 i n.).

Polski kodeks handlowy nie uwzględnia przypadku ogłoszenia upadłości i stanowi tylko w art. 540 § 2, że z ważnych powodów można wypowiedzieć umowę rachunku bieżącego z tym skutkiem, że rozliczenie i płatność nadwyżki następuje natychmiast, a nie dopiero od najbliższego terminu rozliczenia wzgl. od umową oznaczonego terminu wypowiedzenia. Na tej podstawie można było przyjąć, że ogłoszenie upadłości uzasadnia wypowiedzenie umowy z natychmiastowym skutkiem.

Aby usunąć wszelkie wątpliwości co do tego, że ważnym powodem uzasadniającym wypowiedzenie z natychmiastową mocą, jest także upadłość jednej ze stron, przyjęło polskie prawo upadłościowe w art. 46 przepis, że „z powodu ogłoszenia upadłości każda ze stron może wypowiedzieć umowę rachunku bieżącego ze skutkiem natychmiastowego rozliczenia i płatności nadwyżki" (uzasadnienie projektu prawa upadłościowego, 1935, str. 46). Stosunek rachunku bieżącego nie rozwiązuje się więc sam przez się wskutek ogłoszenia upadłości, lecz syndykowi upadłości i stronie drugiej przysługuje prawo wypowiedzenia.

Mimo że według prawa upadłościowego wymagane jest wypowiedzenie, nie podobna przyjąć, że w każdym przypadku stosunek może być dalej kontynuowany z masą upadłości (por. Allerhand, Prawo upadłościowe, 1937, str. 245 i n.; inaczej Korzonek, Prawo upadłościowe, 1935, str. 181 i n.). Uwzględnić bowiem należy, że w razie gdy według obliczenia, dokonanego z chwilą ogłoszenia upadłości, okazuje się nadwyżka na rzecz strony drugiej, a nie na rzecz upadłego, nie należą się od niej w upadłości odsetki (art. 33 § 1 pr. up.) i że nie jest dopuszczalne potrącenie nadwyżki z długu, jaki w stosunku do masy upadłości powstaje ze zobowiązań strony drugiej zaciągniętych po ogłoszeniu upadłości (art. 36 pr. up.). W tym więc przypadku niewątpliwie z datą ogłoszenia upadłości ustaje stosunek, a strona druga może tylko roszczenie swoje zgłosić do masy tak, jak zwykłą wierzytelność upadłościową, za czym zaspokojenie następuje w myśl art. 203 § 1 l. 7 pr. up. (Gawlas - Jonsik, Prawo upadłościowe, 1934, str. 62 i n.; Altman, Prawo upadłościowe, 1936, str. 112 i n.). Wypowiedzenie stosunku rachunku bieżącego jest zatem skuteczne nie dopiero z najbliższym terminem rozliczenia, lecz z datą wsteczną a mianowicie z dniem ogłoszenia upadłości (art. 15 pr. up.). Tylko wtedy jest możliwe dalsze kontynuowanie stosunku rachunku bieżącego z masą upadłości, gdy na rzecz upadłego powstała nadwyżka, wtedy bowiem można ją potrącić z długów masy upadłości, jakie powstaną po ogłoszeniu upadłości. Jeżeli zaś syndyk w razie, gdy zwyżka powstała na rzecz strony drugiej, zamierza dalej pozostawać w stosunku rachunku bieżącego, musi zawrzeć nową umowę, w rachunku bieżącym nie podobna jednak uwzględnić salda, jakie powstało ze stosunku z upadłym.

Maurycy Allerhand

2648.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.

Zwolnienia: Rzeźnia miejska.

1. Pod pojęciem „przedsiębiorstwa" art. 2 p. 2 dekretu z 14 stycznia 1936 o podatku od nieruchomości poz. 14 Dz. Ust. rozumie jedynie przedsiębiorstwa obliczone na zysk gospodarczy i będące wyrazem prywatnoprawnej (kupieckiej) działalności właściciela.

2. Jeżeli gmina miejska żąda zwolnienia swojej nieruchomości, zajętej na rzeźnię miejską, od podatku od nieruchomości jako zakładu użyteczności publicznej, władza powinna ocenić charakter rzeźni z punktu wi-

dzenia konkretnych okoliczności, warunkujących pojęcie przedsiębiorstwa, o których mowa wyżej pod 1, w szczególności — oprzeć się w tej mierze na zasadniczym celu, któremu służy rzeźnia, jej organizacyjnych podstawach prawnych oraz zasadach gospodarczych.

Wyrok NTA z 22 czerwca 1938 l. rej. 4973/36 w sprawie Gminy miejskiej m. Kartuz przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości za r. 1936.

Gmina miejska m. Kartuz zaskarżyła do NTA orzeczenie Izby Skarbowej w Grudziądzu z 19 sierpnia 1936, którym nie uwzględniono odwołania od wymiaru podatku od nieruchomości za r. 1936 z należącej do gminy rzeźni miejskiej.

NTA, rozpoznając tę skargę, rozważył co następuje:

W odwołaniu swoim strona skarżąca domagała się uchylenia wymiaru z tego powodu, że opodatkowana rzeźnia miejska nie jest przedsiębiorstwem w sensie art. 2 p. 2 dekretu z 14 stycznia 1936 poz. 14 Dz. Ust. o podatku od nieruchomości, lecz jest zakładem użyteczności publicznej. Zaskarżone orzeczenie, pozostawiające wymiar podatku w mocy, zostało uzasadnione jedynie powołaniem się na przepisy wyżej wspomnianego dekretu, a konkretnie jedynie na art. 2 p. 2.

NTA rozpoznał skargę w płaszczyźnie istniejącego między stronami sporu merytorycznego co do pojęcia „przedsiębiorstwa" według art. 2 p. 2 dekretu z 14 stycznia 1936 i — w związku z tym — co do niepodpadania pod to pojęcie opodatkowanej rzeźni. Skarga bowiem podtrzymuje zarzut odwołania, że zakład użyteczności publicznej, jakim jest niniejsza rzeźnia miejska, nie jest objęty pojęciem „przedsiębiorstwa".

Otóż art. 2 p. 2 dekretu, stanowiąc o wolności podatkowej nieruchomości należących do związków samorządowych (ew. części nieruchomości), zastrzega, że zwolnienie takie ma miejsce, „jeżeli te nieruchomości lub ich części nie przynoszą dochodu przez wynajęcie lub wydzierżawienie oraz gdy nie są zajęte przez przedsiębiorstwa wymienionych związków i instytucji". Pojęcie „przedsiębiorstwa" nie znajduje przy tym bezpośredniego wyjaśnienia ani w przepisach samego dekretu, ani w odnośnym rozporządzeniu wykonawczym.

Z samego jednak zestawienia w tekście p. 2 art. 2 — jako równorzędnych wyjątków od wolności podatkowej — nieruchomości przynoszących dochód przez wynajęcie lub wydzierżawienie z nieruchomościami zajętymi przez właściciela na przedsiębiorstwa widać, że ustawodawca wychodził ze wspólnej cechy obu powyższych kategorii nieruchomości. Jako taka wspólna cecha występuje tu charakter nieruchomości jako źródła prywatnoprawnych dochodów. Że mianowicie ustawodawca przyjął za kryterium wyłącznie dochody prywatnoprawne, i to będące wynikiem gospo-

darki właściciela pozostającej w tej dziedzinie prywatnej — zostało zaznaczone w sposób niewątpliwy co do nieruchomości wydzierżawianych lub wynajmowanych. Gdy zaś, jak to wyżej zauważono, logiczna interpretacja przepisu każe przyjąć jednolitość kryteriów co do obu kategorii nieruchomości, potraktowanych w dekrecie jako równorzędne wyjątki od wolności podatkowej — to trzeba przyjąć, że druga kategoria winna odpowiadać tym samym warunkom podstawowym co i pierwsza. Należy więc przyjąć, że pod pojęciem „przedsiębiorstwa“ art. 2 p. 2 rozumie jedynie przedsiębiorstwa obliczone na zysk gospodarczy i będące wyrazem prywatnoprawnej (kupieckiej) działalności właściciela.

Jedynie też taka wykładnia powyższego dekretu z 14 stycznia 1936 jest zgodna z duchem obowiązującego ustawodawstwa, które — nie zawierając wprawdzie w tym względzie wyraźnych wskazówek — pojęciowo rozróżnia jednak (specjalnie w zakresie stosunków komunalnych) przedsiębiorstwa od zakładów i urządzeń dobra publicznego. W tym też sensie NTA wypowiedział się już — mianowicie w wyroku z 10 stycznia 1934 l. rej. 3745/32[1] w sprawie Mordki Nirenberga i i., na którego uzasadnienie powołuje się on na zasadzie § 57 swojego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.). Wyrok ten bowiem, aczkolwiek oparty na pierwotnym tekście ustawy o finansach komunalnych, który następnie ulegał zmianom (por. obwieszczenia z 28 września 1932 poz. 884 Dz. Ust. oraz z 26 czerwca 1936 poz. 454 Dz. Ust.), ma nadal całkowite zastosowanie, zważywszy, że wchodzące w nim w rachubę przepisy pierwotne żadnym istotnym zmianom nie uległy.

W tym stanie rzeczy pozwana władza winna była ocenić charakter rzeźni, na którą jest zajęta opodatkowana nieruchomość, z punktu widzenia konkretnych okoliczności, warunkujących pojęcie przedsiębiorstwa, o których mowa wyżej. W szczególności winna ona była oprzeć się w tej mierze na zasadniczym celu, któremu służy rzeźnia, jej organizacyjnych podstawach prawnych oraz zasadach gospodarczych. Gdy jednak, jak wynika z akt sprawy, powyższe okoliczności przez władzę nie zostały wyjaśnione, a z odnośnymi twierdzeniami strony władza nie rozprawiła się — to należało orzeczenie jej uznać za dotknięte istotną wadliwością postępowania....

[1] OPA 2661/39.

2649.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.

Zwolnienia: Łaźnia rytualna.

Okoliczność, że gmina wyznaniowa żydowska pobiera od ludności żydowskiej korzystającej z utrzymywanej przez gminę łaźni, jako łaźni rytualnej, opłaty — nie wystarcza do uznania łaźni tej za przedsiębiorstwo i tym samym jest obojętna z punktu widzenia przepisu art. 2 p. 2 dekretu z 14 stycznia 1936 o podatku od nieruchomości poz. 14 Dz. Ust. Natomiast łaźni takiej nadaje charakter przedsiębiorstwa i w konsekwencji wyklucza zwolnienie jej od podatku od nieruchomości okoliczność, że z łaźni korzysta także ludność nieżydowska za opłatą.

Wyrok NTA z 4 października 1938 l. rej. 5722/37 w sprawie Gminy Wyznaniowej Żydowskiej w Jarosławiu przeciw Izbie Skarbowej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości za r. 1936.

W skardze, wniesionej do NTA na orzeczenie Izby Skarbowej we Lwowie z 18 sierpnia 1937, Gmina Wyznaniowa Żydowska w Jarosławiu zarzuca..., że opodatkowana nieruchomość jako łaźnia rytualna, stanowiąca własność Gminy Wyznaniowej, prowadzona przez nią we własnym zarządzie i przynosząca deficyt, jest wolna od podatku od nieruchomości w myśl dekretu z 14 stycznia 1936 poz. 14 Dz. Ust.

NTA rozważył co następuje:

...Pozwana władza uznała łaźnię za nie podpadającą pod zwolnienie podatkowe, przewidziane w art. 2 p. 2 dekretu z 14 stycznia 1936 poz. 14 Dz. Ust., z tego powodu, że łaźnia ta stanowi przedsiębiorstwo — wobec prowadzenia w niej kąpieli za opłatami. Natomiast strona skarżąca, powołując się na to, że w danym wypadku zachodzą wszystkie warunki uwolnienia podatkowego, przewidziane w wyżej wspomnianym przepisie, stoi w szczególności na tym stanowisku, że okoliczność pobierania przez nią opłat za kąpiele z punktu widzenia tego przepisu jest obojętna.

Otóż stanowisko strony skarżącej byłoby słuszne o tyle, o ile chodziłoby o opłaty, uiszczane przez ludność żydowską, korzystającą z łaźni, jako łaźni rytualnej w granicach organizacji gminy wyznaniowej żydowskiej. Jak to bowiem NTA orzekł już i uzasadnił w wyroku z 22 czerwca 1938 l. rej. 4973/36[1] w sprawie gminy miejskiej m. Kartuz, sam moment pobierania opłat nie wystarcza dla zakwalifikowania odnośnej instytucji jako przedsiębiorstwa, o ile opłaty nie mają charakteru opłat prywatno-

[1] OPA 2648/39.

prawnych, pobieranych dla celów zysku gospodarczego i będących wyrazem kupieckiej wzgl. prywatnoprawnej działalności instytucji wzgl. jej właściciela. Jak to zaś wynika z art. 3 i 48 przep. o organizacji gmin wyznaniowych żydowskich (vide rozp. Ministra W. R. i O. P. z 5 kwietnia 1928 poz. 500 Dz. Ust.), opłaty pobierane przez skarżącą gminę za używanie łaźni rytualnej przez żydów nie mogą być uznane za mające powyższy prywatnoprawny względnie kupiecki charakter.

Jednakże w aktach sprawy niniejszej znajduje się zeznanie przedstawiciela skarżącej Gminy z 12 lutego 1937, w którym m. i. jest stwierdzone, że z łaźni korzystają również w niedziele pojedyncze osoby pochodzenia nieżydowskiego za opłatą normalną, obowiązującą żydów i że dla celów rytualnych służy jedynie mały basen, podczas gdy inne urządzenia łaźni dostępne są za opłatą dla ludności nieżydowskiej. Gdy zaś powyższa działalność łaźni w zakresie ludności nieżydowskiej — jako świadczenia odpłatne dla tej ludności — nie znajduje innej podstawy jak prywatnoprawną, a ze swej natury gospodarczej ma u podstawy względy dochodowości względnie zysku, to z tego punktu widzenia opłaty za kąpiele, pobierane przez łaźnię względnie skarżącą Gminę, nadają jej charakter przedsiębiorstwa. W tym stanie rzeczy i skoro art. 2 dekretu z 14 stycznia 1936 poz. 14 Dz. Ust. wyklucza od zwolnienia podatkowego te należące do związków i gmin wyznaniowych nieruchomości (niezależnie od ich wynajęcia lub wydzierżawienia), które chociażby w części są zajęte przez przedsiębiorstwa właścicieli, to pozwana władza miała podstawę do oddalenia roszczenia skarżącej o zwolnienie przedmiotowej łaźni od podatku.

Z tych względów NTA skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

2650.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.

Zwolnienia: Domy przeznaczone na mieszkania dla osób prowadzących „gospodarstwo rolne".

1. Uznaniu gospodarstwa za rolne w rozumieniu art. 2 p. 8 rozp. Prez. z 17 czerwca 1924 o podatku od nieruchomości poz. 717/34 Dz. Ust. nie stoi na przeszkodzie fakt, że prowadzący je uprawia tylko warzywa i to jedynie na części swego gruntu, wydzierżawiając część pozostałą innej osobie. (Teza).

2. Kwestia, czy dana osoba prowadzi gospodarstwo rolne w rozumieniu art. 2 p. 8 rozp. Prez. z 17 czerwca 1924 o podatku od nieruchomo-

ści poz. 717/34 Dz. Ust., zależy w każdym poszczególnym wypadku od indywidualnych warunków jego prowadzenia, jako to jego zorganizowania, rodzaju gospodarki, sposobu eksploatacji, przy czym istotne znaczenie ma również i ta okoliczność, czy grunt, traktowany jako teren uprawny, wzgl. hodowli, stanowi stały warsztat pracy i istotną (chociażby nie wyłączną) podstawę egzystencji ekonomicznej osoby prowadzącej gospodarstwo.

Wyrok NTA z 14 grudnia 1938 l. rej. 4638/36 w sprawie Romany Jędruszkowej przeciw Izbie Skarbowej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości za r. 1935.

Romana Jędruszkowa zaskarżyła do NTA orzeczenie Izby Skarbowej w Kielcach z 4 lipca 1936, którym nie uwzględniono odwołania od wymiaru podatku od nieruchomości za r. 1935 z nieruchomości wiejskiej skarżącej, a mianowicie domu mieszkalnego położonego w Żarkach.

Rozpatrując tę skargę, NTA rozważył co następuje:

Zaskarżone orzeczenie, nie uwzględniające roszczenia podatniczki o zwolnienie wyżej wspomnianego domu od podatku od nieruchomości, jest uzasadnione tym, że przeprowadzone dochodzenia stwierdziły, iż opodatkowany budynek nie jest związany z gospodarstwem rolnym lecz ma charakter dochodowy, a to ponieważ posiadane przez płatniczkę około 3 ha gruntu — prócz nieznacznej części, użytkowanej przez nią pod uprawę warzyw — są wydzierżawione innej osobie bez budynku, który w całości zajmuje podatniczka oraz jej mąż, obrońca sądowy.

...Nie jest sporne, że opodatkowany dom jest zamieszkały wyłącznie przez skarżącą z mężem (ew. z rodziną i domownikami); w uzasadnieniu też orzeczenia nie wchodzi w rachubę żaden czynsz najemny, zaś wzmianka w tym orzeczeniu o zajęciu męża skarżącej jest nieistotna, gdyż niesporne jest, że nie on jest właścicielem domu, lecz skarżąca, zatem jedynie jej warunki są miarodajne dla zastosowania zwolnienia w myśl art. 2 p. 8 rozp. z 17 czerwca 1924. Spór więc w zakresie omawianego zarzutu sprowadza się do kwestii, czy skarżąca prowadzi gospodarstwo rolne.

Pozwana władza zajmuje w tym względzie stanowisko negatywne z tych motywów, że skarżąca uprawia tylko warzywa i że je uprawia jedynie na niewielkiej części należącego do niej gruntu, wydzierżawiając część pozostałą innej osobie.

Te jednak momenty nie są decydujące. Jeżeli bowiem nawet pominąć, jako okoliczność podniesioną konkretnie dopiero w skardze, różnorodność upraw prowadzonych przez skarżącą na części gruntu eksploatowanej bezpośrednio przez nią, to uprawa warzyw nie wyłącza uznania odnośnego gospodarstwa za rolne, zwłaszcza w sensie rozp. z 17 czerwca 1924, które, jak widać z ostatniego ustępu in fine p. 9 art. 2, traktuje produkcję rolniczą i ogrodniczą na równi. Ze względu też na panujące w rol-

nictwie stosunki nie podobna przyjąć, aby ustawodawca miał na względzie, mówiąc o gospodarstwie rolnym, jedynie większe przestrzenie. Natomiast kwestia, czy dana osoba prowadzi gospodarstwo rolne, zależy w każnym poszczególnym wypadku od indywidualnych warunków jego prowadzenia, jako to jego zorganizowania, rodzaju gospodarki, sposobu eksploatacji, przy czym istotne znaczenie ma również i ta okoliczność, czy grunt, traktowany jako teren uprawny, wzgl. hodowli, stanowi stały warsztat pracy i istotną (chociażby nie wyłączną) podstawę egzystencji ekonomicznej osoby prowadzącej gospodarstwo.

Skoro więc pozwana władza, wychodząc z błędnej interpretacji pojęć art. 2 p. 8 rozp. z 17 czerwca 1924, nie wyjaśniła dostatecznie z punktu widzenia jw. charakteru skarżącej, jako osoby prowadzącej gospodarstwo rolne, to NTA uznał, że sprawa wymaga uzupełnienia stanu faktycznego w tym kierunku, i że wobec tego postępowanie w niniejszej sprawie należy uznać za dotknięte istotną wadliwością....

Przytoczony wyrok zapadł na tle nie obowiązujących już obecnie przepisów rozp. Prez. z 17 czerwca 1924 o podatku od nieruchomości, lecz poruszone w nim zagadnienia mają również istotne znaczenie dla wykładni art. 1 ust. 1 lit. B oraz ust. 2 dekretu z 14 stycznia 1936 o podatku od nieruchomości poz. 14 Dz. Ust. Przy stosowaniu bowiem powołanych przepisów ustalenie, czy dany budynek jest związany z gospodarstwem rolnym, ogrodniczym lub leśnym, niejednokrotnie będzie zależeć od odpowiedzi na pytanie, czy dana osoba prowadzi tego rodzaju gospodarstwo. Odpowiedź na to pytanie stanowić będzie istotną przesłankę kryteriów, wskazanych w ust. 2 art. 1 dekretu, ilekroć zajdą wątpliwości, czy związek gospodarczy pomiędzy budynkiem a terenem uprawy nie został przerwany wskutek odrębnego ich użytkowania przez różne osoby. W świetle omawianych przepisów nie może wszakże ulegać wątpliwości, że uznanie budynku za podlegający lub nie podlegający opodatkowaniu zależy od ustalenia jego związku z aktualnie funkcjonującym gospodarstwem, a nie od potencjalnej możliwości powstania takiego związku (na podstawie obiektywnych cech użyteczności danego budynku) z chwilą połączenia terenu uprawy z zabudowaniami w jedną całość gospodarczą. Skoro zaś funkcjonalny związek gospodarczy pomiędzy zabudowaniami a terenem uprawy zależy m. i. od sposobu gospodarowania, a więc od czynników subiektywnych, to i rozważane przez NTA zagadnienie — czy i kto prowadzi gospodarstwo rolne — należy uznać za istotne w świetle obowiązujących przepisów.

H. Woliński

2651.

PODATEK OD LOKALI.

Osoba zajmująca lokal jako podmiot obowiązku podatkowego.

Podmiotem obowiązku podatkowego w myśl art. 1 ustawy o podatku od lokali z 2 sierpnia 1926 są osoby zajmujące lokale. Zarówno wymiar jak i zwolnienie od podatku od lokali stwarzają prawa i obowiązki wyłącznie dla lokatora, do którego akty te się odnoszą.

Wyrok NTA z 22 kwietnia 1937 l. rej. 9131/34 w sprawie Henryka Neumana i Ignacego Buchsbauma przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku od lokali za r. 1933.

Henryk Neuman i Ignacy Buchsbaum wnieśli 9 marca 1934 do 2 Urzędu Skarbowego w Drohobyczu pismo, w którym nawiązując do doręczonych im 28 lutego 1934 upomnień na podatek od lokali, zajmowanych w nieruchomości nr 746 przy ul. Drohobyckiej w Borysławiu, prosili o odpisanie kwot tego podatku (wymierzonego za r. 1933). Prośbę swoją uzasadniali oni tym, że „wymiar ten jest niesprawiedliwy, ponieważ według treści pisma z 3 listopada 1931 przedmiotowy budynek jest wolny od podatku".

Figurujące w aktach sprawy powołane przez petentów pismo z 3 listopada 1931 jest pismem Tymczasowego Zarządu m. Borysławia, skierowanym do spadkobierców Dawida Lindenbauma w Borysławiu w załatwieniu ich prośby. Treść tego pisma zawiera stwierdzenie, że przebudowany dom nr 746 w Borysławiu zwolniono od podatku od lokali „na zasadzie ust. 4 art. 2 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust. na przeciąg 10 lat tj. do dnia 1 lipca 1926", i że „ze względu, że petenci płacili podatek z przedmiotowego domu w latach 1926—1931, przesuwa się ulgowy termin podatków o dalszych 6 lat".

Orzeczeniem z 30 czerwca 1934 Izba Skarbowa I we Lwowie nie uwzględniła prośby podatników, opierając się na tym, że odnośne wymiary są uzasadnione w postanowieniach ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust. oraz ustawy z 17 grudnia 1931 poz. 879 Dz. Ust., i że „opodatkowany lokal nie mieści się w budynku nowowzniesionym, lecz przebudowanym, a w myśl okólnika Ministerstwa Skarbu L. D. V. 20133/3/32 z 10 października 1932 domy przebudowane nie korzystają z uwolnienia od 1 stycznia 1932 a wszelkie uwolnienia uzyskane poprzednio respektowane są po dzień 31 grudnia 1931".

...NTA w granicach skargi rozważył co następuje:

...Skarga oparta jest na podstawowym założeniu prawnym, że rezo-

lucja co do ulg w podatku od lokali, zawarta w piśmie Tymczasowego Zarządu m. Borysławia z 3 listopada 1931, ma w sprawie niniejszej moc rzeczy osądzonej, wzgl. jest decyzją, stwarzającą dla skarżących prawa nabyte.

Pogląd ten jest jednak nieuzasadniony.

Mianowicie według art. 1 ustawy z 2 sierpnia 1926 o podatku od lokali poz. 550 Dz. Ust. — podmiotem obowiązku podatkowego są osoby, zajmujące lokale, a takimi, jak zresztą stwierdza wyraźnie przepis § 1 ust. 3 rozp. wyk. poz. 95/27 Dz. Ust., są poszczególni lokatorzy (główni). Zwolnienia też od obowiązku podatkowego, przewidziane w art. 3 ustawy, a w szczególności w jego p. 4, mają również za podmiot lokatorów mieszkań. Zarówno też wymiar podatku od lokali, jak i zwolnienie od niego następuje wyłącznie w drodze takiego postępowania, w którym stroną jest lokator odnośnego mieszkania, i tylko akty, które odnoszą się do samego lokatora, mogą stwarzać dla niego prawa lub obowiązki w zakresie podatku, o który chodzi.

Jak jednak wynika z powołanego przez skarżących pisma wzgl. rezolucji Tymczasowego Zarządu m. Borysławia, stwierdzone w nim zwolnienie podatkowe dotyczy spadkobierców po Dawidzie Lindenbaumie. Gdy zaś nic w sprawie nie wskazuje, i sami zresztą skarżący nie twierdzą, aby oni byli dzierżycielami praw tych spadkobierców, to nie mogą oni powoływać się na to, że ze zwolnienia podatkowego, o jakim jest wyżej mowa, odnośne prawa wynikły właśnie dla nich.

Chociaż bowiem według brzmienia pisma Zarządu Miejskiego zwolniony od podatku od lokali został „budynek" (w którym mieszczą się i lokale skarżących) — to jednak z wyżej już przytoczonych powodów takie nawet orzeczenie, wydane w stosunku do osoby trzeciej, nie mogło mieć znaczenia rzeczy osądzonej w stosunku do skarżących i nie mogło też stwarzać dla nich odnośnych praw.

W tym stanie rzeczy zarzutom skargi, jako stojącym na błędnym stanowisku, że orzeczenie w sprawie podatku wymierzonego skarżącym pozostaje w związku prawnym z orzeczeniem w innej sprawie, pomiędzy innymi stronami, wzgl. że to ostatnie orzeczenie jest dla nich źródłem praw, brak jest wszelkiej podstawy, a zatem skarga przedstawia się jako nieuzasadniona. . . .

Z powyższego wyroku wynika, iż NTA zalicza podatek od lokali do kategorii podatków osobistych. Pogląd, iż podmiotem obowiązku podatkowego są wyłącznie osoby zajmujące opodatkowany lokal, znajduje uzasadnienie w ust. 2 art. 1 ustawy z 2 sierpnia 1926. Ustalona przez Trybunał teza nie straciła jednak na aktualności również i pod rządem dekretu z 14 listopada 1935, a to z uwagi na brzmienie art. 3 odpowiadającego powołanemu przepisowi poprzednio obowiązującej ustawy z 1926 r.

Również przytoczony w powyższym orzeczeniu p. 4 art. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 zawiera normy analogiczne do p. 4 art. 2 nowego dekretu.

Dr Roman Nimhin

2652.

PODATEK OD LOKALI.

Zwolnienia: Kancelaria notariusza[1].

Przepis art. 3 p. 3 ustawy o podatku od lokali z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust. nie miał zastosowania pod rządem rosyjskiej ustawy notarialnej z 14 kwietnia 1866 (Zb. pr. ces. ros. tom XVI) do lokali zajętych na kancelarie notarialne. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegium zwiększonego NTA z 12 września 1936 l. rej. 1426/34.— Wyrok NTA z 15 września 1936 l. rej. 1426/34 w sprawie Władysława Strzałki przeciw Izbie Skarbowej w Wilnie w przedmiocie wymiaru podatku od lokali za r. 1933.

W odwołaniu od nakazu płatniczego Władysław Strzałko, notariusz w Wilnie, domagał się uchylenia wymiaru podatku od lokali za r. 1933, dokonanego od lokalu, zajętego na jego kancelarię notarialną, powołując się na art. 3 p. 3 ustawy o podatku od lokali z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust. w związku z przepisami ustawy notarialnej z 14 kwietnia 1866 tom XVI Zb. pr. ces. ros.

Orzeczeniem z 30 grudnia 1933 Izba Skarbowa w Wilnie nie uwzględniła odwołania z tym uzasadnieniem, że notariusze są tylko osobami przez Państwo uprzywilejowanymi do działania z mocą urzędową, wobec czego nie mogą oni być podciągnięci pod pojęcie urzędu ani instytucji państwowej.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi do NTA, który rozważył co następuje:

Spór niniejszy sprowadza się do tego, czy kancelaria notarialna jest urzędem państwowym i czy w związku z tym lokal zajęty na taką kancelarię jest zwolniony od podatku od lokali na zasadzie art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust. Skarga w obronie swej tezy podnosi, że notiarusze w myśl obowiązującej w niniejszej sprawie rosyjskiej ustawy notarialnej z r. 1866 są urzędnikami państwowymi, wykonywającymi czynności swego urzędu w przeznaczonych do tego kancelariach.

Otóż należy stwierdzić, że zarówno według judykatury SN (por. opinię z 1 marca 1924 Zb. orz. nr 4/23) jak i według judykatury NTA (por. wyrok z 12 czerwca 1933 l. rej. 5044/30[2]) — notariusze w sensie ustawy notarialnej z r. 1866 (tom XVI cz. I Zb. pr. ces. ros.) są urzędnikami pań-

---

[1] Por. OPA 2653/39.

[2] OPA 422/33.

stwowymi jednakże o charakterze specjalnym. W szczególności, jak orzekł NTA w zacytowanym wyżej swoim wyroku, wspomniana ustawa notarialna w art. 17 zalicza wprawdzie notariuszy do „będących w służbie państwowej", ale nadaje jednocześnie notariuszowi charakter raczej wolnego zawodu, wykonywanego wprawdzie z nominacji i pod kontrolą władzy państwowej, lecz na własne ryzyko pod względem materialnym. Specjalnie troska o utrzymanie biur notarialnych pozostawiona jest samym notariuszom, którzy obowiązani są łożyć na to z własnych funduszów, Skarb Państwa zaś w tym zakresie żadnych w ogóle ciężarów nie ponosi.

Jak wynika z powyższych motywów..., notariusz osobiście jest uznany przez ustawę z r. 1866 za urzędnika państwowego sui generis, co jednak jeszcze nie wystarcza do uznania kancelarii jego za urząd państwowy. W świetle powołanej ustawy kancelaria notariusza przedstawia się jedynie jako miejsce spełniania czynności zawodowych przez osobę, posiadającą charakter urzędnika państwowego „ad personam" (art. 37), nie czyni zatem zadość wymogom art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust. Na taką ocenę prawną kancelarii notarialnych pozostają bez wpływu powołane przez skargę zarządzenia min. co do tworzenia wzgl. przenoszenia takich kancelarii. Zarządzenia te bowiem, oparte na art. 4 ustawy notarialnej z r. 1866, stwierdzają jedynie wykonywanie przez władzę państwową kontroli nad ilością i rozmieszczeniem notariuszy wzgl. ich biur, co jeszcze nie przesądza o charakterze tych biur jako urzędów państwowych.

Z tych względów lokal, zajęty na kancelarię notarialną skarżącego, nie podlegał zwolnieniu od podatku od lokali. Skoro pozwana władza w ten właśnie sposób orzekła, to bez znaczenia dla sprawy, jako w niczym nie umniejszająca praw strony skarżącej, jest ta okoliczność, że władza ta zaskarżoną decyzję oparła na niedość jasno sformułowanym motywie, z którego, jak widać ze skargi, strona mogła wnosić, że decyzja ta zaprzecza charakteru urzędnika państwowego osobie notariusza....

2653.

PODATEK OD LOKALI.

Zwolnienia: Kancelaria notariusza[1]. — Charakter notariusza i kancelarii notarialnej w świetle polskiego prawa o notariacie.

Prawo o notariacie z 27 października 1933 nie daje podstawy do uzna-

[1] Por. OPA 2652/39.

nia notariusza za funkcjonariusza państwowego, a kancelarii notarialnej za urząd lub instytucję państwową, o jakich mowa w art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 o podatku od lokali poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 23 września 1936 l. rej. 8852/34 w sprawie Wojciecha Tramplera przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku od lokali za r. 1934.

Wojciech Trampler, notariusz w Inowrocławiu, zaskarżył do NTA orzeczenie Izby Skarbowej w Poznaniu z 28 września 1934, którym nie uwzględniono odwołania jego od wymiaru podatku od lokali za r. 1934. Skarga zarzuca obrazę art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 o podatku od lokali w związku z opodatkowaniem części lokalu skarżącego, zajętej na jego kancelarię. Skarga stoi mianowicie na stanowisku, że kancelaria notariusza jest urzędem wzgl. instytucją państwową ze względu na charakter urzędnika wzgl. przedstawiciela instytucji państwowej, jaki notariuszowi nadaje rozp. Prez. z 27 października 1933 poz. 609 Dz. Ust., oraz ze względu na charakter jego czynności.

NTA rozważył co następuje:

Spór w sprawie niniejszej polega na zagadnieniu, czy kancelaria notarialna w świetle prawa o notariacie z 27 października 1933 jest urzędem państwowym wzgl. instytucją państwową, o jakich jest mowa w art. 3 p. 3 ustawy o podatku od lokali z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust.

Otóż o ile chodzi o posiadanie przez kancelarię notarialną charakteru urzędu państwowego, to należy stwierdzić, że powołane przez skargę prawo o notariacie nie daje podstawy do takiej kwalifikacji wspomnianych kancelarii.

Jeżeli by bowiem nawet przyjąć, że charakter kancelarii jw. zasadniczo możnaby wyprowadzić z charakteru urzędowego osoby notariusza, to przepisy prawa o notariacie z 1933 r. nie mogą być rozumiane jako uznające notariusza za urzędnika państwowego. Mianowicie już art. 1 tego prawa nazywa notariusza „funkcjonariuszem publicznym“, nie zaś „funkcjonariuszem państwowym“, art. 24 § 1 przewiduje jako formę wynagrodzenia notariuszy jedynie wynagrodzenie za poszczególne czynności, art. 23 zaś przyrównuje notariuszy do urzędników państwowych specjalnie pod względem ochrony prawnej przy wykonywaniu ich czynności, przy czym norma taka byłaby zbędna, gdyby notariusze korzystali z takiej ochrony już z mocy piastowania urzędu państwowego. Specjalnie charakterystyczny jest przepis art. 24 § 2, który przewiduje łączenie stanowiska notariusza z pobieraniem emerytury państwowej, co byłoby nie do pomyślenia w razie, gdyby notariat był urzędem państwowym, albowiem nikt nie może

być jednocześnie i urzędnikiem i emerytem państwowym. Wreszcie posiadanie przez notariat samorządu zawodowego (art. 25—36) wskazuje na to, że notariusze nie są urzędnikami państwowymi. O ile chodzi natomiast o mianowanie notariuszy (wzgl. zwalnianie i przenoszenie) przez Ministra Sprawiedliwości, wykonywanie przez władze państwowe nadzoru nad nimi i władzy dyscyplinarnej, określanie przez Ministra norm ich wynagrodzenia, o prawo notariuszy do pieczęci z godłem państwowym i ograniczenie zakresu ich czynności do przepisów prawa, to momenty powyższe nie są specjalnie charakterystyczne dla służby urzędników państwowych. Jak więc już z tego widać, opieranie rozważanej tezy strony skarżącej na charakterze samego notariusza, wynikającym z całokształtu prawa o notariacie a w szczególności z art. 1, 5, 6, 12, 23, 24 i 44—45, tezy tej nie uzasadnia.

Z drugiej strony, o ile chodzi o czynności wykonywane przez notariusza (art. 63), to, wbrew twierdzeniu skargi, są one spełniane przede wszystkim nie w interesie publicznym ale właśnie w interesie prywatnym stron, i są ograniczone zasadniczo do dziedziny prawa prywatnego. Siła zaś dowodowa akt wzgl. dokumentów notarialnych nie uzasadnia twierdzenia, aby były one dokumentami sporządzonymi przez urząd państwowy, albowiem siła taka w myśl art. 262 k. p. c. przysługuje także dokumentom sporządzonym przez „osoby zaufania publicznego", wyraźnie odróżnione w tym przepisie od „władz i urzędów". Należy też stwierdzić, że, w związku z rozważanymi wyżej przepisami prawa o notariacie, przepisy ustawy stemplowej, uprawniające notariuszów do wymierzania i pobierania opłat skarbowych od sporządzonych przez nich aktów (i z tego tytułu włączające ich do instancji skarbowych) — które to czynności są zresztą jedynie czynnościami pobocznymi — muszą być rozumiane jedynie jako delegacja specjalna do czynności analogicznych z niektórymi czynnościami urzędów państwowych, nie wpływająca na istotę charakteru czynności notariuszy. Również więc z charakteru czynności notariusza nie podobna wywieść, aby kancelaria jego była urzędem państwowym.

Tym mniej uzasadnione jest stanowisko skargi, według którego kancelarie notarialne winny być uznane za instytucje państwowe (w sensie art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926). Jak to bowiem NTA orzekł już i uzasadnił w wyroku z 27 listopada 1931 l. rej. 5911/30 (Zb. wyr. nr 506 S) w sprawie Komunalnej Kasy Oszczędności pow. inowrocławskiego w Inowrocławiu, wyraz „instytucja" w przepisie, o który chodzi w niniejszej sprawie, jest równoznaczny z wyrazem „zakład". Że powyższy przepis ma istotnie na względzie takie jedynie pojęcie zmysłowe instytucji, a nie pojęcie oderwane w znaczeniu pewnego systemu organizacyjnego, wynika zresztą wyraźnie stąd, że mówi on o instytucjach jako lokatorach przeciwstawiając im osoby trzecie, korzystające z części tych lokali odpłatnie.

Jasne zaś jest, że tylko „instytucja“ w powyższym zmysłowym znaczeniu „zakładu“ może być lokatorem. Otóż oczywiście ani kancelaria notarialna nie stanowi żadnego zakładu państwowego, ani notariusz nie jest przedstawicielem jakiejkolwiek instytucji w tym znaczeniu; i z tego więc punktu widzenia art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 w sprawie niniejszej nie mógł mieć zastosowania.

Z powyższych względów NTA skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

Tezy obu powyższych wyroków należy uznać w zupełności za trafne.

Poważne zastrzeżenie budzi natomiast podniesiony w drugim z tych wyroków argument, iż czynności wykonywane przez notariusza są spełniane przede wszystkim nie w interesie publicznym, ale w interesie prywatnym stron i są ograniczone zasadniczo do dziedziny prawa prywatnego. Podobna charakterystyka funkcji notariatu odbiega znacznie od przyjętego w dotychczasowym orzecznictwie NTA zapatrywania, opartego na przepisach ros. ustawy z r. 1866. W szczególności w orzeczeniu z 11 marca 1930 l. rej. 3/28 (Zb. wyr. nr 215 A) Trybunał wypowiedział się za przyjęciem tezy wręcz odmiennej, ustalając, iż według art. 17 cyt. ustawy notariusze są urzędnikami państwowymi obowiązanymi ustawowo do spełniania pewnych czynności w interesie publicznym. Prawo z 27 października 1933 odebrało wprawdzie notariuszowi charakter urzędnika państwowego a zaliczyło go do funkcjonariuszów publicznych (art. 1), poza tą zmianą jednak, posiadającą raczej teoretyczne znaczenie, trudno znaleźć w obowiązujących obecnie przepisach podstawę do twierdzenia, iż pod ich rządem, w odróżnieniu od poprzedniego stanu prawnego, działalność notariusza sprowadza się do wykonywania czynności w interesie prywatnym stron.

Z szeregu pozytywnych norm nowej ustawy jasno wynika, iż podobnie jak sama instytucja notariatu została ustanowiona w interesie publicznym, tak też poszczególne funkcje spełnia notariusz przede wszystkim z uwagi na ten właśnie interes. W szczególności w myśl art. 1 notariusz powołany jest do sporządzania aktów i dokumentów, którym strony obowiązane są lub pragną nadać znamię wiary publicznej. Zadanie przeto notariusza nie ogranicza się do pisemnego sformułowania kontraktów lub innych oświadczeń stron, lecz polega w pierwszym rzędzie na nadaniu tym dokumentom mocy i skutków „aktu notarialnego“ w ścisłym znaczeniu. W związku z tym notariusz obowiązany jest poddać projektowaną przez stronę treść dokumentu kontroli z punktu widzenia jej legalności, zgodności z porządkiem publicznym oraz dobrymi obyczajami, a w razie ujemnej w tym względzie oceny, odmówić dokonania żądanej czynności (art. 64). Z uwagi na powyższe uprawnienia podzielić wypadnie zapatrywanie przyjęte przez szereg uczonych (por. odpowiedzi na ankietę Przeglądu Notar. 1937 str. 59 i n.), iż notariusz spełnia przy sporządzeniu aktu przede wszystkim funkcje nadzorcze oraz wykonuje sądownictwo prewencyjne, oczywiście w interesie publicznym. Podobny charakter posiada działalność notariusza przy wykonywaniu innych czynności poza sporządzaniem aktów korzystających z rękojmi wiary publicznej (art. 63) — przy czym podnieść należy, że szereg tych czynności mogły a nawet i obecnie mogą spełniać urzędy państwowe (legalizacja podpisów, protesty wekslowe). Trudno też pogodzić z omawianym stanowiskiem NTA przepisy zezwalające na wniesienie do sądu okręgowego zażalenia na odmowę dokonania czynności (art. 66) oraz pozbawiające notariusza prawa dokonywania czynności, które dotyczą jego samego lub osób mu bliskich (art. 65). Te ostatnie zwłaszcza normy dowodzą, iż ustawodawca uznał za konieczne ustanowić gwarancje niezależ-

ności notariatu analogiczne do tych, jakie przewiduje procedura cywilna i karna w odniesieniu do sędziów.

W świetle powyższych wywodów uzasadnione wydaje się przekonanie, iż notariusz również i pod rządem rozp. z 27 października 1933 wykonuje powierzone mu funkcje na zasadzie i w granicach prawa publicznego oraz przede wszystkim w interesie publicznym.

Interes prywatny stron posiada tu o tyle tylko znaczenie, iż z reguły, chociaż nie zawsze, działalność notariusza będzie miała na celu ochronę praw prywatnych osób korzystających z jego usług. Ochronę tych praw wykonują zresztą w innym zakresie władze państwowe, zwłaszcza sprawujące jurysdykcję cywilną, co nie przesądza jednak wcale w sensie negatywnym publicznoprawnego charakteru ich działalności. Pogląd odmienny mógłby przy tym dać asumpt do wniosku, iż notariuszy w istocie należy traktować jako pełnomocników stron, wzgl. jako związanych ze stroną umową o pracę lub o dzieło. Takie stanowisko doprowadziłoby jednak w praktyce do niepożądanych i najprawdopodobniej przez prawodawcę niezamierzonych konsekwencji.

Zauważyć w końcu wypadnie, że kwestia, czy dopuszczalne jest zakwalifikowanie kancelarii notarialnej do kategorii urzędów państwowych, nie straciła na aktualności po wejściu w życie dekretu z 14 listopada 1935 poz. 505 Dz. Ust., a to wobec brzmienia art. 2 p. 2 tego dekretu, który podobnie jak i art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 zwalnia od podatku lokale zajęte przez urzędy państwowe. Zagadnienie natomiast, czy wspomniane kancelarie posiadają cechy instytucji państwowych, stało się obecnie bezprzedmiotowe, skoro cyt. dekret w odróżnieniu od poprzednio obowiązujących norm nie wyjmuje spod opodatkowania lokali instytucji państwowych (por. brzmienie art. 2 p. 2 dekretu w zestawieniu z art. 3 p. 3 ustawy z 1926 r.).

Dr Roman Nimhin

2654.

PODATEK OD LOKALI.

Podstawa wymiaru: Faktyczne komorne z roku poprzedzającego.

W myśl art. 4 ust. 1 dekretu z 14 listopada 1935 poz. 505 Dz. Ust. podstawę wymiaru podatku od lokali stanowi faktyczne komorne z roku poprzedzającego okres podatkowy bez względu na to, czy sam podatnik w tym roku dany lokal zajmował, czy też inna osoba. (Teza).

Wyrok NTA z 27 marca 1939 l. rej. 4919/36 w sprawie Zakładu Położniczo-Ginekologicznego „Sano" w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku od lokali za r. 1936.

... Skarga zarzuca, że przyjęcie przez pozwaną władzę jako podsta-

wy wymiaru łącznej kwoty czynszów najmu z r. 1935, a mianowicie: dziesięciomiesięcznego czynszu, płaconego przez poprzedniego lokatora, i dwumiesięcznego czynszu, płaconego przez skarżący Zakład, który zajął opodatkowany lokal dopiero 1 listopada 1935, narusza art. 4 ust. 1 i art. 8 ust. 1 dekretu z 14 listopada 1935 poz. 505 Dz. Ust. oraz § 18 ust. 2 i § 14 ust. 1 rozp. wyk. z 20 kwietnia 1936 poz. 258 Dz. Ust.

NTA uznał stanowisko skargi za nieuzasadnione. Przedmiotem sporu jest jedynie pojęcie podstawy wymiaru i to w odniesieniu do podatku za r. 1936. Otóż art. 4 ust. 1 dekretu z 14 listopada 1935 stanowi, że podstawę wymiaru na okres podatkowy stanowi faktyczne komorne z roku poprzedzającego okres podatkowy. Z tego wynika, że dla okresu podatkowego, obejmującego r. 1936, podstawę stanowi faktyczne komorne z r. 1935. Jeżeli się przy tym zważy, że jako „komorne z roku" powyższy przepis rozumie komorne całoroczne, co wynika niewątpliwie z samej koncepcji podatku od lokali, jako według art. 7 obciążenia rocznego, jedynie płatnego w dwóch ratach, jeżeli się z drugiej strony zważy, że pojęcie komornego „faktycznego", jak to zresztą wyjaśnia § 14 ust. 1 rozp. wyk. z 20 kwietnia 1936, jest rozumiane jako należność od n a j e m c y — w jego charakterze zupełnie niezależnym od charakteru płatnika podatku — to należy stwierdzić, że przyjęte przez pozwaną władzę obliczenie podstawy wymiaru za r. 1936, które polega na ogólnym zliczeniu miesięcznych czynszów za cały rok 1935, obejmujących wszystkich ówczesnych najemców, nie zawiera żadnej obrazy przepisów, które jw. normują kwestię podstawy wymiaru.

Bezprzedmiotowe zaś są wywody skargi, o ile powołują się one na przepisy, dotyczące obowiązku podatkowego, a w szczególności momentu powstania tego obowiązku dla płatnika, albowiem kwestia istnienia obowiązku podatkowego (która w danej sprawie nie jest sporna) jest kwestią odrębną od kwestii treści takiego obowiązku, a sporne zagadnienie podstawy wymiaru, jako kryterium do określenia kwoty podatku, z istoty swojej łączy się tylko z kwestią treści obowiązku podatkowego....

Z tych powodów NTA skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

2655.

PODATEK OD LOKALI.

Podstawa wymiaru: Wartość czynszowa lokalu.

Ustalenie wartości czynszowej lokalu w rozumieniu art. 4 ust. 2 dekretu z 14 listopada 1935 o podatku od lokali poz. 505 Dz. Ust. wymaga określenia cyfry komornego, jaką uzyskanoby w razie jego wynajęcia z uwzględnieniem całokształtu konkretnych warunków lokalu; nie wy-

starczy zatem oparcie się na opinii biegłych ograniczającej się do wymienienia ilości izb i określenia lokalu jako handlowego.

Wyrok NTA z 2 listopada 1938 l. rej. 6042/36 w sprawie Mieczysława Malinowskiego przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku od lokali na lata 1936 i 1937.

...Skarga zarzuca..., że z zaskarżonego orzeczenia nie wynika, czy orzeczenie to, wzgl. opinia biegłych, na której zostało ono oparte, uwzględniły przy ustalaniu wartości czynszowej opodatkowanego lokalu okoliczności, od których wartość ta winna być uzależniona w myśl art. 4 dekretu z 14 listopada 1935, jako to: położenie budynku, jego przeznaczenie, wielkość lokalu i jego urządzeń, oraz inne okoliczności, mające wpływ na wysokość komornego....

Art. 4 ust. 2 dekretu z 14 listopada 1935 ...uznaje za wartość czynszową lokalu cyfrę komornego, jakie uzyskanoby w razie jego wynajęcia z uwzględnieniem konkretnych warunków lokalu, o jakich wspomina skarga. Warunki te winny być więc wyjaśnione w każdym poszczególnym wypadku ustalania wartości czynszowej — i oczywiście stwierdzone w odnośnym akcie, który z natury swojej musi odzwierciedlać będącą jego przedmiotem czynność we wszystkich jej istotnych momentach. Wbrew temu jednak opinia biegłych, na której oparto zaskarżone orzeczenie, ogranicza się jedynie do wymienienia ilości izb w lokalu i zakwalifikowania jego charakteru jako handlowego, co oczywiście nie wyczerpuje całokształtu warunków, decydujących o wysokości komornego, jakie odpowiadałoby temu lokalowi stosownie do cyt. przepisu dekretu. Przy tym opinia biegłych, o której mowa, przyjmuje, jako cyfrę wartości czynszowej lokalu, cyfrę rzekomo podaną jako taka wartość przez właściciela nieruchomości, nie wdając się w ogóle w kwestię, jakie komorne odpowiada lokalowi rzeczywiście — według miejscowych warunków rynkowych miarodajnego roku.

Skoro więc, jak z powyższego widać, ustalenia aktu oszacowania dokonanego przez biegłych powołanych z urzędu nie odpowiadały wymogom prawa, to należało uznać, że pozwana władza, opierając na tym akcie swoje orzeczenie, naruszyła istotne formy postępowania....

2656.

OPŁATY STEMPLOWE.

Ustawowe warunki obniżenia podwyżki stemplowej[1].

Wskazanie przez płatnika rozsądnego powodu, dla którego uważał, że

---

[1] Por. OPA 364/33, 1238/35, 2657/39, 2658/39.

nie ma obowiązku uiszczenia opłaty stemplowej, dowodzi, że nie istniał zamiar uchylenia się od uiszczenia opłaty.

Wyrok NTA z 25 maja 1938 l. rej. 6723/35 w sprawie dra Wiktora Kuttena przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie opłaty stemplowej.

...Skarga zwalcza odmowę obniżenia podwyżki przez pozwaną władzę.

Według ust. 3 art. 42 u. o. s. „izba skarbowa na skutek odwołania (art. 46) obniży podwyżkę..., jeżeli uiszczenie opłaty stemplowej albo uiszczenie niedostateczne lub po upływie właściwego terminu lub w sposób nieprawidłowy widocznie nie zostało spowodowane zamiarem uchylenia się od uiszczenia opłaty". Odpowiedź na skargę, wyjaśniając negatywne stanowisko zaskarżonego orzeczenia w sprawie żądanego w odwołaniu obniżenia podwyżki, kładzie nacisk na to, że literalne brzmienie art. 122 u. o. s. przemawiało za obowiązkiem uiszczenia opłaty, a jeśli skarżący chciał ten przepis rozumieć inaczej, to winien był zwrócić się o wyjaśnienia do władzy skarbowej i wtedy stałby się „widoczny" (art. 42 ustawy) brak zamiaru uchylenia się od opłaty. Z samego biernego zachowania się strony nie wynika, według odpowiedzi na skargę, nic dla oceny, czy skarżący miał, czy nie miał zamiaru nie uiścić opłaty, zaś z okoliczności, że weksle nie były zniszczone, nie wynika jeszcze brak zamiaru uchylenia się od opłaty, gdyż trudno sobie wyobrazić, aby weksle te były trzymane właśnie w celu dostarczenia ich kontroli stemplowej. Otóż argumentacja powyższa pozwanej władzy, aczkolwiek przyjmuje trafnie i zgodnie z orzecznictwem Trybunału, że przeciw wykładni p. 1 ust. ost. art. 122 u. o. s., stosowanej przez stronę, przemawia wyraźne brzmienie tego przepisu, — nie może być uznana za odpowiadającą przepisowi ust. 3 art. 42 u. o. s. Dykcja tego przepisu musi być tłumaczona w ten sposób, że płatnik może wskazać na jakiś rozsądny powód, dla którego uważał, że nie ma obowiązku uiszczenia opłaty stemplowej. Z podanego przez płatnika powodu wynikać musi widoczność braku zamiaru uchylenia się od uiszczenia opłaty. Władza pozwana widzi tę widoczność jedynie w przedstawieniu przez podatnika faktów. Takie pojmowanie rzeczy byłoby jednak za ciasne już choćby dlatego, że ustawowe ujęcie warunków obniżenia podwyżki przesuwa sprawę w znacznej mierze w sferę subiektywną. Jeśli więc płatnik wskazuje (jak w rozpatrywanej sprawie) na zapatrywanie prawne, które nawet może być poparte i literaturą prawniczą, to władza nie może twierdzić, iż istniał zamiar uszczuplenia opłaty stemplowej wzgl. uchylenia się od uiszczenia opłaty.

Gdy pozwana władza rozstrzygnęła odwołanie w kwestii obniżenia podwyżki, wychodząc z odmiennych założeń, należało uznać jej postępowanie w tym kierunku za wadliwe....

2657.

OPŁATY STEMPLOWE.

Zastąpienie orzeczenia, zaskarżonego do NTA, nowym. — Ustawowe warunki obniżenia podwyżki stemplowej[1].

1. Cofnięcie przez władzę pozwaną orzeczenia zaskarżonego do NTA, o ile nie nastąpiło wskutek zmiany przez władzę poglądu prawnego, nie przesądza w niczym treści przyszłej decyzji władzy, która zależy wyłącznie od materiału faktycznego, na którym decyzja się opiera.

2. W zakresie wymiaru podwyżki stemplowej władza nie ma obowiązku ustalenia, że zły zamiar istniał; zły zamiar domniemywa się, a wobec tego jest rzeczą strony wskazać te okoliczności, które istnienie złego zamiaru wykluczają.

Wyrok NTA z 9 stycznia 1939 l. rej. 149/37 w sprawie firmy: „Społem" Związek Spółdzielni Spożywców R. P. Spółdz. z odp. udz. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej w Lublinie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Urząd Skarbowy w Siedlcach wymierzył nakazami płatniczymi z 10 maja 1935 Związkowi Spółdzielni Spożywców R. P. „Społem", Oddział w Siedlcach brakującą opłatę stemplową od rachunków w łącznej sumie 4 zł 20 gr i podwyżkę stemplową w kwocie 105 zł. Przeciw nakazom płatniczym wniosła firma jedno odwołanie, którego nie uwzględniła Izba Skarbowa w Lublinie orzeczeniem z 22 czerwca 1935. W związku z wniesioną do NTA skargą Izba Skarbowa cofnęła wymienioną decyzję i w następstwie wydała ponowne orzeczenie z 5 listopada 1936 w sentencji identyczne z poprzednią decyzją. Na to ostatnie orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

Skarga wyraża zapatrywanie, że władza pozwana przez cofnięcie poprzedniej decyzji przesądziła sprawę na korzyść skarżącej firmy. Zapatrywaniu temu atoli brak podstawy prawnej. Jak bowiem widoczne z akt sprawy, władza cofnęła swoją decyzję w związku z wniesieniem skargi do NTA. Cofnięcie zaś tego rodzaju, o ile, jak w niniejszym przypadku, nie nastąpiło wskutek zmiany przez władzę poglądu prawnego, nie przesądza

[1] Por. OPA 2656/39, 2658/39.

w niczym treści przyszłej decyzji władzy, która zależy wyłącznie od materiału faktycznego, na którym decyzja się opiera....

Jak widać z treści zaskarżonego orzeczenia, władza zastosowała podwyżkę z art. 42 ust. 2 u. o. s., skarga zaś nie zwalcza orzeczenia z tego powodu, że podwyżka z wymienionego przepisu jest w niniejszym wypadku w ogóle niedopuszczalna, lecz zwalcza je z tego powodu, że władza nie zastosowała obniżki z ust. 3 art. 42 u. o. s. W myśl tego przepisu władza winna obniżyć podwyżkę, jeżeli nieuiszczenie opłaty stemplowej widocznie nie zostało spowodowane zamiarem uchylenia się od uiszczenia opłaty. Treść tego przepisu nie znaczy, jak chce skarga, że na władzy ciąży obowiązek ustalania, że po stronie płatnika istniał zamiar ukrócenia opłaty. Władza jest bowiem obowiązana zastosować obniżkę, o ile jest widoczne, że nie było złego zamiaru, ale przepis ten wcale nie mówi, jakoby władza miała obowiązek ustalać, że zły zamiar istniał. Konstrukcja przepisu wskazuje więc na to, że zły zamiar domniemywa się, a wobec tego jest rzeczą strony wskazać te okoliczności, które istnienie złego zamiaru wykluczają. Jako tego rodzaju okoliczność wskazała skarżąca jedynie roztargnienie kasjera, natomiast władza, powołując się na szereg (siedem) szczegółowo określonych przypadków, w których skarżąca firma również nie uiściła opłaty stemplowej od rachunków, wyciągnęła wniosek, że skarżąca lekceważy przepisy u. o. s. względnie że je niedbale stosuje. Rozprawiła się więc władza dostatecznie z twierdzeniem, że nieuiszczenie opłaty powstało skutkiem roztargnienia kasjera, skarga zaś tych ustaleń władzy nie zwalcza. Prawda, że przytoczone przez władzę okoliczności nie dowodzą, że po stronie firmy istniał zły zamiar, ale, skoro, jak zaznaczono, nie było obowiązkiem władzy ustalać okoliczności dowodzących istnienia złego zamiaru, lecz do skarżącej należało wskazanie okoliczności dowodzących, że złego zamiaru nie było, zaskarżone orzeczenie nie może być uznane za sprzeczne z przepisem art. 42 ust. 3 u. o. s.

Z tych zasad należało oddalić skargę jako nieuzasadnioną.

Z tezy 2 zdaje się wynikać, że wymierzenie podwyżki stemplowej w kwocie zmniejszonej bądź obniżenie na skutek odwołania może nastąpić tylko wówczas, gdy strona wskazała okoliczności, które jej zdaniem wyłączają istnienie złego zamiaru. Takie ujęcie byłoby sprzeczne z art. 42 ust. 3 u. o. s., który wyraża się: „Izba skarbowa na skutek odwołania (art. 46) obniży podwyżkę lub zarządzi wymierzenie podwyżki w kwocie zmniejszonej, jeżeli nieuiszczenie opłaty stemplowej... widocznie nie zostało spowodowane zamiarem uchylenia się od uiszczenia opłaty“. Skoro więc ustawa przewiduje nie tylko obniżenie na skutek odwołania ale też powzięcie decyzji o obniżeniu już przy wymiarze i skoro używa wyrażenia „widocznie“, więc nie można uzależniać obniżenia od warunku czysto formalnego, jakim jest wskazanie okoliczności przemawiających za obniżeniem, lecz należy uznać, że obniżenie powinno nastąpić także bez takiego wskazania: jeśli owe okoliczności rzucają się w oczy — np. w sytuacji opisanej w OPA 2656/39. Izba skarbowa często

ma możność ustalenia owych okoliczności jeszcze przed wymiarem — w szczególności gdy nieuiszczenie opłaty stemplowej zostaje ujawnione przy kontroli stemplowej przeprowadzonej przez izbę skarbową (art. 38 ust. 2 u. o. s.). Okólnikiem zaś Ministerstwa Skarbu z 16 kwietnia 1936 poz. 330 Dz. Urz. Min. Sk. (który wiąże się ze zdaniem drugim powołanego ust. 3 art. 42) zostały urzędy skarbowe upoważnione — w pewnych granicach — do wymierzania podwyżki stemplowej w kwocie obniżonej, gdy istnieją warunki przewidziane w art. 42 ust. 3, przy czym powołany okólnik nie uzależnia obniżki od wniosku strony.

Achilles Rosenkranz

2658.

OPŁATY STEMPLOWE.

Obowiązek instancji odwoławczej rozprawienia się z wnioskiem odwołania o obniżenie podwyżki stemplowej[1].

Z wnioskiem odwołania o obniżenie podwyżki z powodów, wymienionych w art. 42 ust. 3 u. o. s., winna instancja odwoławcza rozprawić się w swym orzeczeniu.

Wyrok NTA z 26 marca 1936 l. rej. 4054/34 w sprawie Joachima Oertzena przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

...NTA uznał za trafny zarzut wadliwości postępowania, której skarga dopatruje się w braku rozprawienia się w zaskarżonym orzeczeniu z zarzutami odwołania w kwestii podwyżki. Płatnik w odwołaniu przytoczył okoliczności faktyczne, które — zdaniem jego — wykluczają w ogóle istnienie po jego stronie zamiaru uchylenia się od opłaty, władza zaś poprzestała na obniżeniu podwyżki z kwoty 2.605 zł do kwoty 2.000 zł, nie dając wcale w zaskarżonej decyzji wyrazu temu, jak oceniła zarzuty odwołania, podniesione w płaszczyźnie przepisu art. 42 ust. 3 u. o. s. Otóż, jak to już NTA orzekł i uzasadnił w wyroku z 4 września 1935 l. rej. 2892/33 (Zb. wyr. nr 1093 S[2]), na którego motywy Trybunał powołuje się w sprawie niniejszej, instancja odwoławcza winna rozprawić się w swym orzeczeniu z wnioskiem odwołania o obniżenie podwyżki z powodów, wymienionych w art. 42 ust. 3 u. o. s.

W braku rozprawienia się w zaskarżonej decyzji z zarzutami odwołania w kwestii podwyżki NTA dopatrzył się istotnej wadliwości postępowania....

---

[1] Por. OPA 2656/39, 2657/39.

[2] OPA 1238/35. Powołany wyrok tym różni się od niniejszego, że w tamtym przypadku władza odwoławcza nie obniżyła podwyżki.

2659.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pismo stwierdzające umowę między służbodawcą a pracownikiem[1]. — Stosunek między spółdzielnią a członkiem jej zarządu[2].

Stosunek prawny między spółdzielnią a członkiem jej zarządu nie ma cech zwalniających od opłaty stemplowej, przewidzianych w art. 91 p. 1 u. o. s.

Wyrok NTA z 18 listopada 1937 l. rej. 6578/35 w sprawie Edmunda Witakowskiego przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

...Nie każda umowa służbowa, do której mają zastosowanie przepisy § 611 i nast. niem. kod. cyw., podpada pod przepis art. 91 ust. 1 p. 1 u. o. s., lecz tylko taka, która stwarza między kontrahentami stosunek zależności osobistej. Ten właśnie stosunek zależności osobistej sui generis jest jedną z charakterystycznych cech stosunku służbowego, o jakim jest mowa w powołanym przepisie u. o. s. W powyższym kierunku wypowiedział się już NTA w wyroku z 30 stycznia 1931 l. rej. 4242/28 (nr 422 S Zb. wyr.)[3].

Otóż, oceniając stosunek skarżącego, jako członka zarządu spółdzielni, do spółdzielni jako takiej w świetle przepisów ustawy o spółdzielniach (poz. 733/20 względnie 495/34 Dz. Ust.) oraz w świetle postanowień statutu spółdzielni quaestionis, dojść się musi do wniosku, że o zależności służbowej skarżącego tak, jak tę zależność wyżej określono, do rady nadzorczej spółdzielni nie może być mowy. Według bowiem rozdz. VI ustawy o spółdzielniach oraz § 20 statutu zarząd należy, obok rady nadzorczej oraz walnego zgromadzenia, do władz spółdzielni. Zarząd jest z mocy ustawy i statutu prawnym zastępcą spółdzielni na zewnątrz, on działa w imieniu i na rachunek spółdzielni jako jej reprezentant w sferze prawnej. W ramach postanowień statutu i regulaminu spółdzielni zarząd spełnia swe zadania zupełnie samodzielnie, toteż o zależności osobistej członków zarządu od rady nadzorczej nie może być mowy....

---

[1] Por. OPA 2087/38—2090/38.

[2] Por. OPA 2090/38.

[3] OPA 2087/38.

Przytoczony wyrok NTA spotka się niewątpliwie z aprobatą przedstawicieli nauki prawa z uwagi na motywy, którymi uzasadnił ustaloną już dawniej tezę, że umowy między członkami zarządu spółdzielni lub innej osoby prawnej a odnośnymi osobami prawnymi podlegają opłatom stemplowym i nie korzystają ze zwolnień przewidzianych w art. 91 p. 1 u. o. s. Motywy te różnią się w wielu punktach od motywów dotychczasowych.

W wyroku z 16 września 1932 OPA 408/33 oraz z 5 maja 1937 OPA 2090/38 NTA uzasadnił obowiązek obciążenia umów między członkami zarządów a odnośnymi osobami prawnymi tym, iż stosunek prawny, zachodzący między członkiem zarządu a osobą prawną, nie jest stosunkiem pracy, lecz stosunkiem zlecenia. Stosunek pracy, w myśl dotychczasowego stanowiska NTA, zachodzi tylko wówczas, gdy „pracodawcy służy prawo udzielania pracownikowi poleceń co do rodzaju, czasu, miejsca i sposobu wykonywania pracy, o ile to nie sprzeciwia się umowie, ustawie lub dobrym obyczajom.... Pracownik jest wobec tego zależny przy wykonywaniu swej pracy od pracodawcy“ (wyrok NTA z 23 marca 1937 OPA 2053/37 w sprawie ubezpieczeniowej).

Stanowisko NTA, jakoby osobista zależność pracownika od pracodawcy stanowiła istotną cechę każdego stosunku pracy, spotkało się z krytyką. (Por. glosy Wróblewskiego OPA 408/33 i Hełczyńskiego OPA 2090/38, oraz artykuł niżej podpisanego pt. „Umowa o pracę a zlecenie w świetle nauki i judykatury“ w Głosie Prawników Śląskich“ 1939 nr 1). Wykazane mianowicie zostało, że zależność osobista pracownika od pracodawcy nie stanowi bynajmniej essentiale negotii, lecz jedynie jego naturale. W myśl tych założeń mogą istnieć umowy o pracę, w których owa zależność albo w ogóle się nie zaznacza, albo zaznacza się w minimalnym stopniu, choć w innych przypadkach owa zależność występuje bardzo wyraźnie. Rozróżnienie między obu rodzajami stosunku pracy znajduje swój wyraz m. i. w art. 91 u. o. s. oraz w art. 145 k. z.

Otóż o ile idzie o art. 91 u. o. s. wolne są od opłaty stemplowej pisma stwierdzające umowę między służbodawcą a pracownikiem, przy czym, jak wyjaśnia ust. 2 tegoż artykułu, zwolnieniu od opłaty podlega tylko taka umowa, na mocy której pracownik podlega w czasie wykonywania umowy stałemu nadzorowi i kierownictwu służbodawcy.

W obecnie omawianym przez nas wyroku NTA, wbrew poprzednio zajmowanemu stanowisku, nie zajmuje się wcale zagadnieniem, czy stosunek członka zarządu do spółdzielni jest czy też nie jest stosunkiem pracy, aby na tej podstawie uzasadnić obowiązek poniesienia opłaty stemplowej, lecz ogranicza się jedynie do analizy tego stosunku pod kątem widzenia ustawowych wymogów, przewidzianych w art. 91 u. o. s., a w szczególności, czy członek zarządu podlega w czasie pełnienia swych obowiązków stałemu nadzorowi i kierownictwu innych organów spółdzielni.

Co więcej, z uzasadnienia wyroku wynika, że NTA przeprowadza obecnie rozróżnienie między umowami o pracę (umowami służbowymi), w których zachodzi i takimi, w których nie zachodzi stosunek zależności osobistej między kontrahentami, skoro stwierdza, że „nie każda umowa służbowa, do której mają zastosowanie przepisy § 611 i nast. niem. kod. cyw. podpada pod przepis art. 91 ust. 1 p. 1 u. o. s., lecz tylko taka, która stwarza między kontrahentami stosunek zależności osobistej“. Wyraźnie więc dopuszcza NTA możliwość istnienia stosunków służbowych, w których owa osobista zależność nie zachodzi. Ze zwolnienia od opłat stemplowych korzystają więc nie wszystkie umowy o pracę, lecz tylko te, które wykazują znamiona przewidziane w art. 91 u. o. s.

Moim zdaniem, ustawodawca, dodając ustęp 2 tegoż artykułu, zamierzał świa-

domie ścieśnić zakres przewidzianych przez siebie zwolnień. Gdyby nie było ustępu 2, ze zwolnień korzystałyby również umowy o pracę (umowy służbowe), na podstawie których pracownicy nie podlegają przy wykonywaniu umowy stałemu nadzorowi i kierownictwu służbowemu i korzystają z pełnej swobody działania.

Wreszcie z omawianego wyroku zdaje się niedwuznacznie wynikać, iż NTA, przynajmniej na tle kod. cyw. niem., uważa stosunek płatnych członków zarządu spółdzielni za stosunek służbowy i to zgodnie z tezą prof. Wróblewskiego.

Józef Górski

2660.

EGZEKUCJA DANIN PUBLICZNYCH.

Obrona osoby, omyłkowo wymienionej jako dłużnik w tytule wykonawczym urzędu skarbowego.

Rozstrzygnięcie kwestii, czy osoba, wymieniona w tytule wykonawczym urzędu skarbowego jako dłużnik, jest w rzeczywistości osobą trzecią, o której wspomina § 38 rozp. Rady Min. z 25 czerwca 1932 o post. egz. władz skarb. poz. 580 Dz. Ust., należy do władzy administracyjnej, nie może więc być przedmiotem sporu, zgłoszonego przed sądami powszechnymi.

Orzeczenie Izby Cywilnej SN z 19 marca 1937 C I 1543/36.

Sąd Okręgowy uwzględnił powództwo Szlamy K. o zwolnienie od zajęcia i sprzedaży przedmiotów, wymienionych pod poz. 1 i 2 protokołu sekwestratora 1 Urzędu Skarbowego w Kaliszu z 25 sierpnia 1933, lecz na skutek skargi apelacyjnej Prokuratorii Generalnej, działającej w imieniu i na rzecz współpozwanego Skarbu Państwa, Sąd Apelacyjny wyrok Sądu Okręgowego uchylił, pozew Szlamy K. odrzucił i postępowanie w obu instancjach umorzył.

W skardze kasacyjnej powód Szlama K. zarzucił Sądowi Apelacyjnemu naruszenie § 14 i 38 rozp. Rady Min. z 25 czerwca 1932 o post. egz. władz skarb. poz. 580 Dz. Ust. oraz pogwałcenie art. 213, 351, 411 i 576 k. p. c.

Błędny jest zarzut skargi kasacyjnej, że Sąd Apelacyjny na skutek pomieszania pojęć tytułu egzekucyjnego jako źródła praw, na których podstawie władze skarbowe sporządziły tytuł wykonawczy, i samego tytułu wykonawczego niesłusznie uznał, że skarżącemu, który omyłkowo został wskazany jako dłużnik w tytule wykonawczym, nie przysługuje prawo skargi w drodze sądowej, którą przewiduje § 38 rozp. z 25 czerwca 1932 poz. 580 Dz. Ust., ponieważ, wbrew poglądowi Sądu Apelacyjnego, jedynie sama decyzja władzy administracyjnej nie może być kwestionowana w trybie procesu sądowego.

W myśl § 1, 4 i 6 cyt. rozp. Rady Min. z 25 czerwca 1932 urzędy skarbowe przeprowadzają egzekucję przeciwko dłużnikowi, wymienionemu w tytule wykonawczym, stosownie do § 14 rozp. Zasłanianie się dłużnika w toku prowadzonej przeciwko niemu egzekucji, że nie jest stroną, lecz osobą trzecią, o której wspomina § 38 rozp., zmierza do obalenia samej egzekucji, ponieważ podstawą egzekucji władzy skarbowej jest właśnie tytuł wykonawczy, w którym zgłaszający spór wymieniony jest jako dłużnik, rozstrzygnięcie przeto kwestii, czy osoba, wymieniona w tytule wykonawczym urzędu skarbowego jako dłużnik, jest w rzeczywistości osobą trzecią, należy do władzy administracyjnej, nie może więc być przedmiotem sporu, zgłoszonego przed sądami powszechnymi (art. 2 k. p. c.).

Skarga kasacyjna błędnie następnie zarzuca, że Sąd Apelacyjny, wbrew dowodom w sprawie, ustalił, iż dłużnikiem podatkowym jest skarżący osobiście, pomijając pisma Urzędu Skarbowego z 5 października 1933 i 16 listopada 1933, na których podstawie część przedmiotów, zajętych u skarżącego, została zwolniona od egzekucji, a które to pisma uzasadniały zarzut skarżącego, że podatek przemysłowy należy się nie od niego, lecz od firmy „Bokaten".

Jak wynika z przesłanek zaskarżonego postanowienia, Sąd Apelacyjny ustalił, że w tytule wykonawczym Urzędu Skarbowego, który stanowił podstawę egzekucji, jako dłużnik wymieniony został powód Szlama K., skarga kasacyjna zaś ustalenia tego nie podważa, w tych przeto warunkach okoliczność, czy sporny podatek należy się od powoda osobiście, czy też, jak to ostatni podnosi, od firmy „Bokaten", której był jedynie spólnikiem, nie miała wpływu na zasadność wysnutego przez Sąd Apelacyjny wniosku, że skarżący, wymieniony w tytule wykonawczym Urzędu Skarbowego jako dłużnik podatku, nie może w drodze sądowej ustalać, że w rzeczywistości podatek ten należy się od firmy „Bokaten", skarżący bowiem, jako dłużnik, figurujący w tytule wykonawczym zgodnie z § 14 rozp. z 25 czerwca 1932, nie mógł być poczytany za osobę trzecią w rozumieniu § 38 tegoż rozp., uprawnioną do żądania zwolnienia zajętych przedmiotów od egzekucji na podstawie art. 567 k. p. c.

Wobec bezpodstawności zgłoszonych zarzutów skarga kasacyjna została oddalona.

SN rozważa tu problem, do kogo należy rozstrzygnięcie kwestii, czy osoba, wymieniona w tytule wykonawczym urzędu skarbowego jako dłużnik, jest w rzeczywistości osobą trzecią, o której wspomina § 38 post. egz. skarb. Dochodzi SN do wniosku, że decyzja w tej mierze należy do władzy administracyjnej, nie może zatem być przedmiotem sporu, zgłoszonego przed sądami powszechnymi (art. 2 k. p. c.).

Tak postawiona teza jest niewątpliwie słuszna, zachodzi jednak pytanie, czy nie należało samego problemu jako takiego rozpatrzeć na nieco szerszej płaszczyź-

nie, obejmującej nie tylko spory o zwolnienie od egzekucji prowadzonej przez władze skarbowe, ale i spory o zwolnienie od egzekucji sądowej. Samo założenie bowiem obu tych sporów, należących do kompetencji sądów powszechnych, jest takie samo.

Wystąpienie ze sporem o zwolnienie od egzekucji jest dopuszczalne tylko wówczas, gdy toczy się postępowanie egzekucyjne, sądowe lub skarbowe. Postępowanie to musi się toczyć przeciwko ściśle oznaczonej osobie czyli dłużnikowi wzgl. zobowiązanemu. Ze sporem o zwolnienie może wystąpić tylko osoba trzecia, a więc osoba różna od osoby, przeciwko której prowadzi się egzekucję. W tej mierze powództwo z art. 567 k. p. c. odcina się wyraźnie od powództwa z art. 566 k. p. c., gdzie zasadą jest właśnie identyczność powoda z osobą, przeciwko której egzekucję skierowano.

Osoba dłużnika wzgl. zobowiązanego w postępowaniu egzekucyjnym musi być ściśle określona tak, by nie powstawały w tej mierze żadne wątpliwości. Osobę tę określa tytuł wykonawczy (art. 535 § 2 k. p. c., § 14 ust. 2 lit. b post. egz. skarb.), który jest wynikiem pewnego rodzaju postępowania, zmierzającego do ustalenia osoby zobowiązanego. Nie jest rzeczą wykluczoną, a przeciwnie nawet często spotykaną, że postępowanie to może dać nieodpowiednie wyniki, że w konsekwencji zatem jako zobowiązana wymieniona zostanie w tytule wykonawczym osoba, która materialnie zobowiązaną nie jest. Jest to pospolite zjawisko rozbieżności, jaka może zajść pomiędzy stanem, wynikającym z prawa materialnego, a wynikami procesu, rozbieżności, której zapobieganie jest jedną z poważnych trosk prawa procesowego. Mimo to potrzeba rychłego uzyskania pewności istniejącego stanu prawnego zmusza niejednokrotnie do poświęcenia zgodności pomiędzy prawem materialnym a wynikami procesu i przyjęcia tych ostatnich za niewzruszalną podstawę porządku prawnego.

Zjawisko to obserwować możemy w najrozmaitszych jego przejawach. Występuje ono również na terenie prawa egzekucyjnego. Podstawą egzekucji jest tytuł wykonawczy, który utrwala m. i. także podmioty stosunku procesu egzekucyjnego. Treść tytułu wykonawczego może ulec wprawdzie niekiedy modyfikacjom także i pod względem podmiotowym, ale przeprowadzenie tych modyfikacji jest rzeczą specjalnego postępowania, leżącego poza sferą właściwej egzekucji. W każdym zaś razie nie może być ono przedmiotem dociekań w toku sporu o zwolnienie od egzekucji. Dlatego też dłużnik, któremu ten charakter przyznano niesłusznie w tytule wykonawczym, nie może kwestionować tego w ten sposób, iż wystąpi przeciwko wierzycielowi z powództwem o zwolnienie zajętych rzeczy od egzekucji, wykazując, że w rzeczywistości z jego majątku jako osoby trzeciej egzekucja nie może być prowadzona. Temu bowiem stoi na przeszkodzie treść tytułu wykonawczego, w którym figuruje on w charakterze dłużnika. Praw swych, które zostały naruszone skierowaniem egzekucji do majątku tej osoby, może ona dochodzić tylko na właściwej drodze przez zwalczanie treści tytułu wykonawczego. Dopóki to nie nastąpi, nie może być ona osobą trzecią w rozumieniu art. 567 k. p. c. i § 38 post. egz. skarb.

Badanie zatem, czy pewnej osobie przysługuje z tego punktu widzenia legitymacja do wystąpienia z powództwem z art. 567 k. p. c. wzgl. § 38 post. egz. skarb., musi być rozstrzygnięta na podstawie treści tytułu wykonawczego. Dotyczy to zarówno egzekucji sądowej jak i egzekucji skarbowej. Sąd orzekający w procesie o zwolnienie od egzekucji jest związany treścią tytułu wykonawczego.

Rozpatrzenie tego problemu należy do postępowania, zmierzającego do wykazania, że treść tytułu jest błędna. Zależnie od tego, od kogo tytuł wykonawczy pochodzi, postępowanie w tej mierze może należeć do drogi procesu cywilnego lub

nie. Gdy tytuł pochodzi od władzy administracyjnej, jak w danym przypadku, to kwestia ta, jak to słusznie stwierdza SN, nie może być przedmiotem sporu zgłoszonego przed sądami powszechnymi (art. 2 k. p. c.).

Właściwa jednak konkluzja niniejszych rozważań streszczałaby się w tym, że kwestia ta nie może być w ogóle przedmiotem dociekań w procesie o zwolnienie rzeczy od egzekucji. *Marian Waligórski*

2661.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Zakład dobra publicznego a przedsiębiorstwo komunalne. — Charakter komunalnych zakładów wodociągowych i kanalizacyjnych.

1. Zakładem dobra publicznego w rozumieniu art. 27, 29 i 31 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747 Dz. Ust. jest każde, powołane przez związek komunalny do życia, urządzenie, którego głównym przeznaczeniem jest służenie celom dobra publicznego, przy czym osiąganie dochodu, jako cel uboczny, nie odbiera mu tego przymiotu.

2. Pod pojęcie przedsiębiorstwa, o jakim jest mowa w art. 28 i 29 powołanej wyżej ustawy, podpadają urządzenia komunalne, obliczone głównie na zysk, choćby z ich założeniem łączyła się także myśl o interesie publicznym.

3. Komunalne zakłady wodociągowe i kanalizacyjne są zakładami dobra publicznego.

Wyrok NTA z 10 stycznia 1934 l. rej. 3745/32 w sprawie Mordki Nirenberga i innych w Częstochowie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Kielcach w przedmiocie wymiaru specjalnych dopłat na pokrycie kosztów budowy wodociągów i kanalizacji na r. 1930/31.

Rada Miejska m. Częstochowy uchwaliła na posiedzeniu 29 czerwca 1930 wprowadzenie na pokrycie kosztów budowy i utrzymania wodociągów i kanalizacji w myśl art. 31 ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. i § 19 rozp. z 18 marca 1924 poz. 317 Dz. Ust. specjalnych dopłat od tych właścicieli nieruchomości oraz zakładów przemysłowych i handlowych, którym założenie wodociągów i kanalizacji przynosi szczególne korzyści gospodarcze i udogodnienia....

...Najdalej idącym zarzutem skargi jest zarzut, że przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne w ogóle nie podpada pod przepis art. 31 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. Skarżący powołują się w uzasadnieniu swego poglądu na przepis § 1 rozp. z 16 sierpnia 1924 poz. 790 Dz. Ust., według którego za zakład dobra publicznego w rozumieniu art. 27 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. uważać należy te instytucje i urządzenia związku komu-

nalnego, z których założenia i celu wynika, iż nie mogą one przynosić zysków (np. szpital, ambulatorium, przytułek), za przedsiębiorstwa zaś w rozumieniu art. 28 tejże ustawy należy uważać zarówno przedsiębiorstwa o charakterze czysto przemysłowym i handlowym, jak i przedsiębiorstwa o charakterze użyteczności publicznej, które mogą być prowadzone jako jednostki gospodarcze samodzielne i samowystarczalne, jednakowoż nie są obliczone na zysk i nie są traktowane jako źródła dochodu (np. wodociągi). Dalej powołuje się skarga na przepis § 5 rozp. z 28 czerwca 1926 poz. 433 Dz. Ust., według którego za przedsiębiorstwa komunalne w rozumieniu § 3 rozp. Prez. z 17 czerwca 1924 poz. 522 Dz. Ust. uważać należy przedsiębiorstwa o charakterze zakładu użyteczności publicznej, jak np. wodociągi, oraz przedsiębiorstwa czysto przemysłowo-handlowe, jak np. cegielnia.

Przytoczone przez skarżących przepisy rozporządzeń wykonawczych pozornie przemawiają na korzyść tezy przez nich bronionej, że przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjne nie podpadają pod przepis art. 31 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. Należy wszakże zauważyć, że przepisy rozp. z 28 czerwca 1926 dla omawianej tu kwestii nie mogą mieć decydującego znaczenia, gdyż są to przepisy natury budżetowej, a więc ustalają pewne pojęcia dla innych celów aniżeli te, o które chodzi w ustawach natury daninowej. Zresztą także w tym artykule jest mowa o przedsiębiorstwach o charakterze zakładów użyteczności publicznej, co już w pewnej mierze zaciera różnicę między zakładem a przedsiębiorstwem. Do innych natomiast wniosków, niż je wysnuli skarżący, prowadzi szczegółowa analiza przepisów ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. Mianowicie mówi ona w art. 27 i 31 o „komunalnych urządzeniach i zakładach dobra publicznego“, w art. 28 zaś o „komunalnych przedsiębiorstwach“. W związku z tym należy z jednej strony zastanowić się, czy pod pojęcie przedsiębiorstwa z art. 28 ustawy podpadają rzeczywiście, jak głosi § 1 rozp. z 16 sierpnia 1924 poz. 790 Dz. Ust., zarówno przedsiębiorstwa o charakterze przemysłowym i handlowym a zatem o charakterze zarobkowym, jako też przedsiębiorstwa o charakterze użyteczności publicznej, a z drugiej strony odpowiedzieć na pytanie, czy i jaka istnieje różnica między pojęciem „urządzenia i zakładu“ a pojęciem „przedsiębiorstwa“. Otóż we wszystkich obowiązujących na obszarze Państwa w chwili wydania ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. ustawach miejskich spotyka się określenia takie jak „zakłady“, „przedsiębiorstwa“. I tak: dekret z 4 lutego 1919 poz. 140 Dz. Pr. mówi w art. 21 o zakładach i instytucjach, w art. 47 zaś o przedsiębiorstwach, galicyjska ustawa z 13 marca 1889 mówi m. i. w § 59 o zakładach, w § 62 o przedsiębiorstwach i zakładach gminy. Pruska ordynacja miejska z 30 maja 1853 mówi w § 4 o publicznych zakładach gminy, w § 56 zaś o zakładach gminnych, nie wspomina natomiast o przedsiębiorstwach, natomiast uży-

wa określenia przedsiębiorstwa w § 53 ustawa z 14 lipca 1893 str. 152 Zb. ust. pr. o daninach komunalnych. Lecz te ustawy nie podają określenia tych pojęć „gewerbliche Unternehmungen". Rządowy projekt ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. (Druk Sejmu nr 474 z 1923 r.) podkreśla w uzasadnieniu na str. 43 to odróżnienie zakładów komunalnych od przedsiębiorstw komunalnych, a za moment odróżniający te dwa pojęcia uznaje, że świadczenia zakładów komunalnych mają charakter publicznoprawny, zaś świadczenia przedsiębiorstw pywatnoprawny, dalej że pierwsze „dokonywają się za opłatą komunalną, pobieraną na zasadach prawa publicznego", a drugie „na mocy umowy prywatnoprawnej, podlegającej dochodzeniu na równi ze zwykłymi pretensjami prywatnoprawnymi", i w konsekwencji tej wykładni stanowi, że związki komunalne winny pobierać opłatę za używanie komunalnych urządzeń i zakładów dobra publicznego (art. 30), a natomiast wolno im pobierać zaliczki celem uzyskania funduszów na utrzymanie urządzeń i zakładów (art. 31), wreszcie, że winny pobierać na pokrycie kosztów założenia i utrzymania urządzeń i zakładów dobra publicznego specjalne dopłaty (art. 33). W projekcie jest mowa tylko o zakładach i urządzeniach w ogóle i o urządzeniach, zakładach szczególnego rodzaju, a mianowicie dobra publicznego, natomiast nie wymienia projekt przedsiębiorstw jako takich. Określenie pojęcia zakładu dobra publicznego wynika przy tym z uzasadnienia, głoszącego, że świadczenia zakładów komunalnych mogą mieć charakter przymusowy w interesie publicznym, mianowicie, iż związki komunalne są obowiązane w takim razie do tych świadczeń, a z drugiej strony ludność jest obowiązana do korzystania z nich, jak np. ze świadczeń rzeźni.

O ile chodzi o odróżnienie przedsiębiorstw od zakładów, zawarte w uzasadnieniu projektu rządowego, to Komisja Sejmowa (Druk Sejmu nr 674 z 1923 r.) w zasadzie podzieliła stanowisko Rządu, uznając, że projekt rządowy słusznie opiera konstrukcję opłat co do zakładów na zasadach socjalno-politycznych, a odnośnie do przedsiębiorstw na zasadach kupieckich. Komisja popełnia tutaj tylko tę nieścisłość, że rządowy projekt ustawy nie mówi wyraźnie o przedsiębiorstwach, za czym twierdzenie Komisji da się odnieść do uzasadnienia projektu rządowego, co jednak dla ustalenia stanowiska Komisji w kwestii, co ona uważa za przedsiębiorstwa, nie ma znaczenia. Bez znaczenia też jest nieścisłość Komisji w stwierdzeniu, że system opłat projektu rządowego został przez nią utrzymany. Nieścisłość ta polega na tym, że Komisja (nie dając żadnego uzasadnienia) wprowadziła pewne przesunięcie w pojęciu zakładu, znanym projektowi rządowemu, przez to, że w swoim projekcie (art. 26 identyczny z art. 27 ustawy i art. 28 identyczny z art. 29 ustawy) zarzuciła zróżniczkowane pojęcia urządzeń i zakładów (art. 30 i 31 projektu rządowego) a wprowadziła jednolite szczególne pojęcie urządzeń i zakładów dobra publicznego.

Ważne dla omawianej tu kwestii jest, że Komisja wprowadza w art. 27 (identyczny z art. 28 ustawy) pojęcie przedsiębiorstw, który traktuje o przedsiębiorstwach komunalnych. Nowość tę, w motywach na str. 2 wyraźnie podkreśloną, wprowadziła Komisja po to, aby zabezpieczyć zasadniczy kierunek dla prowadzenia przedsiębiorstw komunalnych i uchronić je od deficytu. Jak wyżej wspomniano, Komisja opiera pojęcie przedsiębiorstwa na tym, czy ono prowadzone jest na zasadach kupieckich. Dla ustalenia więc wprowadzonego przez Komisję jednolitego pojęcia zakładu dobra publicznego miarodajny jest moment socjalno-polityczny, jak się wyraża Komisja. Przez to oczywiście nie znikło pojęcie zakładu bez dodatku „dobra publicznego", znane obowiązującym ustawom gminnym, a tylko, gdy chodzi o opłaty od takiego zakładu, musi być on podciągnięty pod pojęcie zakładu dobra publicznego lub pojęcie przedsiębiorstwa z ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. Z tego wniosek, że nazwa, jaką nosi dane urządzenie komunalne w znaczeniu szerszym (zakład, urządzenie, przedsiębiorstwo), nie rozstrzyga jeszcze o zastosowaniu przepisów ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. przy pobieraniu opłat względnie dopłat, a decydujący jest charakter i przeznaczenie instytucji.

Komisja Sejmowa nie określa bliżej owego momentu socjalno-politycznego, miarodajnego dla ustalenia pojęcia zakładu dobra publicznego. Z nawiązania do projektu rządowego wynika, że chodzi tu o momenty dobra publicznego, czy też, co w zasadzie na jedno wychodzi, użyteczności publicznej. Ponieważ tylko nieliczne zakłady mają wyłącznie dobro publiczne na oku, jak przytułki, szpitale, poza tym z reguły obok momentu dobra publicznego uwzględnia się przy urządzeniu i prowadzeniu tych zakładów w większej lub mniejszej mierze także moment dochodowości, przeto zakładem dobra publicznego w rozumieniu art. 27, 29 i 31 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. będzie, bez względu na nazwę, każde przez związek komunalny do życia powołane urządzenie, którego głównym przeznaczeniem jest służenie przede wszystkim celom dobra publicznego (użyteczności publicznej), cel zaś uboczny, wtórny natomiast (osiągnięcie dochodu) nie odbiera im tego przymiotu. Z drugiej strony pod pojęcie przedsiębiorstwa (art. 28 i 29 ustawy) podpadają urządzenia, obliczone głównie na zysk (przedsiębiorstwa przemysłowe i handlowe), choćby z ich założeniem przez związek komunalny łączyła się także myśl o interesie publicznym, np. założenie przez miasto sklepów sprzedaży towarów w celu niedopuszczenia zwyżki cen.

Ale gdyby nawet stanąć na stanowisku § 1 rozp. z 16 sierpnia 1924 poz. 790 Dz. Ust., że za zakład dobra publicznego uważać należy tylko tego rodzaju instytucje, jak np. szpitale, ambulatoria, przytułki, to nie sposób wyobrazić sobie szczególnych korzyści i udogodnień, jakie osiągają właściciele nieruchomości i przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych jako

tacy z tego rodzaju zakładów dobra publicznego (art. 31 ustawy). Instytucje te bowiem z natury rzeczy przeznaczone są w pierwszej linii, a czasem wyłącznie, dla najuboższych i najszerszych warstw ludności, do których zasadniczo nie zalicza się ani właścicieli nieruchomości, ani właścicieli przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych. Taka więc interpretacja pojęcia urządzenia i zakładu dobra publicznego, jak ją wprowadza cyt. przepis rozp. wyk., uniemożliwiłaby w ogóle zastosowanie przepisu art. 31 ustawy.

Wreszcie ubocznie należy wspomnieć, że np. art. 10 ustawy z 3 lutego 1931 poz. 81 Dz. Ust. zalicza do instytucji i zakładów użyteczności publicznej na równi ze szpitalami także zakłady wodociągowe i kanalizacyjne.

Otóż zakłady komunalne (przedsiębiorstwa) wodociągowe i kanalizacyjne służą w pierwszej linii interesowi publicznemu miasta, zważywszy, że według rozporządzeń Prez. z 16 marca 1928 poz. 310 i 311 Dz. Ust. piecza nad należytym zaopatrzeniem ludności w wodę do picia dla potrzeb gospodarczych należy do obowiązku gminy (art. 1) i że na gminach ciąży obowiązek budowania i utrzymywania odpowiednio do potrzeb ludności także urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych i mają one zastrzeżone prawo wyłączności w tej dziedzinie (art. 7 względnie art. 6). A zatem podpadają te urządzenia pod pojęcie zakładów dobra publicznego w rozumieniu ustawy o tymcz. ureg. fin. komun., jak to NTA już orzekł i uzasadnił także w wyroku z 30 grudnia 1929 l. rej. 1495/27 w sprawie ze skargi gminy m. Poznania, a więc nie tylko w myśl art. 27 ale także art. 31 tejże ustawy. Wobec tego Trybunał nie mógł uznać zarzutu obrazy ustawy w tym punkcie za uzasadniony....

Z uzasadnienia wyroku wynika, że Trybunał rozpatrywał spór na tle przepisu art. 31 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747/23 Dz. Ust. w brzmieniu, obowiązującym przed wydaniem noweli z 17 marca 1932 poz. 223 Dz. Ust. Nowela ta, zmieniając brzmienie cyt. art. 31, zezwoliła na pobieranie specjalnych dopłat z art. 31 na pokrycie kosztów założenia i utrzymania nie tylko urządzeń i zakładów dobra publicznego, ale również przedsiębiorstw komunikacyjnych, posługujących się specjalną własną nawierzchnią.

Wolno sądzić, że nowela nie wpłynęłaby na zmianę poglądu, wypowiedzianego w wyroku. Według bowiem projektu rządowego tej noweli (Druk Sejmu nr 505 z 1932 r.) Rząd projektował rozszerzenie przepisu art. 31 na przedsiębiorstwa o charakterze zakładów użyteczności publicznej, traktując ten przepis, jak z uzasadnienia projektu wynika, jako interpretację autentyczną art. 31. Komisja Sejmowa (Druk Sejmu nr 528 z 1932 r.) wstawiła zamiast przedsiębiorstw użyteczności publicznej przedsiębiorstwa komunikacyjne, posługujące się specjalną własną nawierzchnią, nie dając przy tym żadnego wyjaśnienia, dlaczego to czyni. Ponieważ zaś przez wymienioną wyżej zmianę art. 31 nie nastąpiła zmiana określonych wyżej w wyroku ustawowych pojęć zakładu dobra publicznego i przedsiębiorstwa, przeto przyjąć wolno, że wprowadzona nowelą zmiana ma jedynie takie znaczenie, iż art. 31 stosuje się po wejściu noweli w życie do zakładów dobra publicznego, a oprócz tego do przedsiębiorstw komunikacyjnych, posiadających własną nawierzchnię, bez względu na to, w jakiej mierze służą celom dobra publicznego.

Franciszek Szafran

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (ok. 100 ark. druku) zł 64.—
kwartalnie . . . . . . „ 16.—

Za jeden dział (podatkowy lub administracyjny):
rocznie . . . . „ 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

Zakłady Graficzne „MONOLIT“, Warszawa, Elektoralna 3, tel. 5.81-92.